Nr. 2 · Mai 2016 · S. 101–204
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

STEUER UND WIRTSCHAFT (StuW)

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

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 Alleinhrsg.). 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 289 €, Einzelheft 96,40 €. 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 36 vom 1.1.2016.

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.

Inhaltsverzeichnis

Abhandlungen

J. Lang — Steuergerechtigkeit — 101

Unternehmensbesteuerung

P. Velte, M. Stawinoga — Handels- und steuerbilanzielle (Teil-)Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen — 118

S. Eichfelder, C. Neugebauer — Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten — 134

S. Kudert, K. Mroz — Die Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen und richterlicher Rechtsfortbildung — 146

C. Kahlenberg, A. Kopec — Vermeidung von Qualifikationskonflikten im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie: Plädoyer für eine Legaldefinition des Begriffs der Gewinnausschüttung zur Begrenzung des bestehenden Korrespondenzprinzips — 159

T. Hagemann — Wider die No-Floating-Income-Theorie im Abkommensrecht — 172

Energiebesteuerung

M. Rodi, E. Gawel, A. Purkus, A. Seeger — Energiebesteuerung und die Förderziele der Energiewende – Der Beitrag von Energie- und Stromsteuern zur Förderung von erneuerbaren Energien, Energieeffizienz und Klimaschutz — 187

Rezension

P. Kirchhof — Festschrift für Jens Peter Meincke zum 80. Geburtstag — 200

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion — 202

Abhandlungen

Steuergerechtigkeit

Prof. Dr. JOACHIM LANG, Köln*

Inhaltsübersicht

I. Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit
II. Das Phänomen des ungerechten Rechts
III. Die Ordnungsfunktion des Rechts
IV. Die Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts
V. Die Legitimation der Erhebung von Steuern
1. Die *Boston Tea Party* als wegweisendes Ereignis für die demokratische Legitimation der Steuererhebung
2. Die Steuerhoheiten
a) Die Steuergesetzgebungshoheiten (Art. 105 GG)
b) Die Steuerertragshoheiten (Art. 106 GG)
c) Die Steuerverwaltungshoheiten (Art. 108 GG)
VI. Prinzipien der Steuergerechtigkeit
1. Das Legalitätsprinzip
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip
3. Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip
4. Das Prinzip sozialstaatlich gerechter Besteuerung
VII. Steuervergünstigungen
VIII. Steuerreformen
IX. Gerechte und ungerechte Steuern
1. Steuern auf das Erwerbseinkommen
2. Vermögenssubstanzsteuern
3. Besteuerung des Konsums
4. Schutz des Existenzminimums im Steuerrecht
5. Zusammenfassung
X. Steuern im internationalen Wettbewerb
1. Aufgaben und Grundregeln des internationalen Steuerrechts
2. Internationale Steuerwettbewerbsfähigkeit der Staaten
3. Das Steuerfluchtsyndrom
4. Unternehmer und Arbeitnehmer im internationalen Steuerwettbewerb
XI. Besteuerung von Unternehmen
1. Besteuerung von Unternehmen im Zeitalter der Globalisierung
2. Von der Körperschaftsteuer zu einer gleichheitskonformen Unternehmensteuer
3. Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer
4. Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft
a) Grundsteuer (erste Säule)
b) Bürgersteuer (zweite Säule)
c) Kommunale Unternehmensteuer (dritte Säule)
d) Betriebslohnsteuer (vierte Säule)
e) Zusammenfassung
XII. Familiensteuergerechtigkeit
1. Das familiäre Existenzminimum
2. Vom Ehegattensplitting zum Familienrealsplitting
a) Rechtfertigung des Ehegattensplittings
b) Erweiterung des Ehegattensplittings zu einem Familienrealsplitting
XIII. Die Besteuerung der Zukunftsvorsorge
1. Drei Säulen der Alterssicherung in Deutschland
2. Zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit von Modellen der Zukunftsvorsorge
XIV. Die wesentlichen Aussagen des Beitrags

Der Beitrag stellt zunächst die Grundlagen von Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit dar. Sodann befasst er sich mit dem Phänomen des ungerechten Rechts, der Ordnungsfunktion des Rechts sowie der Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts. Es werden die Prinzipien der Steuergerechtigkeit, die Familiensteuergerechtigkeit, gerechte und ungerechte Steuern, Steuern im internationalen Wettbewerb, die Besteuerung von Unternehmen und der Zukunftsvorsorge behandelt.

This article first describes the fundamentals of justice and tax justice. It then addresses the problem of injust laws, and discusses the various functions that law serves in society, such as the function of maintaining order (Ordnungsfunktion) and the role of judge-made law to do justice. The article also deals with fundamental principles of tax justice and topics such as tax justice as regards family affairs, just and unjust taxes, taxation in the light of international competition, taxation of business entities, and taxation of retirement income. The article concludes with a brief summary of the main results of the paper.

I. Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit

Wenn Menschen glücklich in einer Gesellschaft zusammenleben, werden sie die Gesellschaft als gerecht empfinden. Die Verantwortung für das Glück trägt jedoch zuerst der Mensch selbst, indem er einen von der Gesellschaft anerkannten Plan erfolgreich durchführt. Unverzichtbare soziale Bedingung für die Gerechtigkeit ist jedoch das Streben, ein guter Mensch zu werden, d.h. das glückliche Leben nicht dadurch zu erreichen, indem man andere Menschen unglücklich macht[1]. Der moderne Rechtsstaat konkretisiert in seiner Verfassung eine objektive Ordnung der Gerechtigkeit. Nach dem deutschen Unrechtsstaat des Nationalsozialismus bestand in Deutschland ein besonderes Bedürfnis, einen Rechtsstaat zu etablieren, dessen Ziel die Verwirklichung von Gerechtigkeit ist. Basis dieser Gerechtigkeit ist die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 mit den Grundwerten der Gleichheit, Freiheit und Brüderlichkeit.

In Art. 13 dieser Erklärung ist die *gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit* verankert[2]. Die Brüderlichkeit verwirklicht die sozialstaatliche Umverteilung. Während die Besteuerung an dem Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten ist, haben sich die staatlichen Leistungen am Bedürfnisprinzip zu orientieren[3]. Die meisten Bürger sind durchaus bereit, die ihnen zu-

* *Prof. Dr. Joachim Lang* war bis zum Jahr 2006 Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Dazu die Nikomachische Ethik von *Aristoteles*, Fünftes Buch (Ethische Tugenden – Gerechtigkeit).

2 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip unten VI.2.

3 Dazu die Habilitationsschrift von *Becker*, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001.

gewiesenen Steuern zu zahlen. Nach *John Rawls* werden sie es aber nur tun, wenn sie sicher sein können, dass auch die anderen Bürger ihre Steuern zahlen[4]. Deshalb ist es wichtig, dass der Staat mit gut ausgebildeten und motivierten Beamten dafür sorgt, dass alle Steuerpflichtigen die geschuldeten Steuern zahlen.

Die Bereitschaft, ehrlich seine Steuern zu zahlen, hängt im Wesentlichen von zwei Faktoren ab: *Erstens* beeinträchtigt die Steuerverschwendung die Steuerehrlichkeit, und *zweitens* sollte die strenge Verfolgung und Bestrafung der Steuerhinterzieher begrüßt und keinesfalls bedauert werden, auch wenn es sich um berühmte Fußballer handelt. Der Steuerhinterzieher mutet es seinen Mitbürgern zu, dass sie seine Steuern bezahlen. Dabei geht es nicht darum, einer Steuerverschwendung entgegenzuwirken, wie häufig von Steuerhinterziehern behauptet wird. Steuern benötigt der deutsche Sozialstaat, um seinen Bürgern ein menschenwürdiges Leben[5] durch Sozialhilfe[6] zu gewährleisten.

Besonders wichtig für die Zukunft eines Landes ist die staatliche Finanzierung einer kostenlosen Ausbildung an Schulen und Universitäten. Vor allem die Begabtenförderung trägt dazu bei, den Wohlstand eines Landes zu sichern und zu mehren. In Ländern, in denen die Armut nicht wirksam bekämpft wird und nur eine privilegierte Oberschicht Zugang zu einer qualifizierten Ausbildung hat, entstehen menschenunwürdige Zustände, die besonders durch Kriminalität gekennzeichnet sind.

Beispiel hierfür ist Brasilien: Während die privilegierte Oberschicht in Gettos lebt, die durch eine privat finanzierte Polizei geschützt werden, leben die Armen in Favelas, einer Ansammlung von Blechhütten, welche die großen Städte Brasiliens wie einen Ring umschließen. Aus diesen Favelas strömen besonders Jugendliche, um durch Betteln oder Diebstahl einen minimalen Lebensunterhalt für sich und ihre Familien zu bestreiten. Wie viele dieser Jugendlichen sind hochintelligent? Was könnten sie dank einer guten Schulbildung zum Wohle ihres Landes beitragen? Die angeborene Fröhlichkeit der Brasilianer wird durch einen gesellschaftlichen Zustand beeinträchtigt, den inzwischen viele wohlhabende Brasilianer unerträglich finden. Der deutsche Sozialstaat gilt als Vorbild, weil er belegt, dass Reichtum in einem Sozialstaat moralisch besser und sicherer gelebt werden kann als in einem Land, wo Armut als Privatangelegenheit betrachtet wird und staatliche Fürsorge minimal ist.

II. Das Phänomen des ungerechten Rechts

Bevor man sich den Fragen der Steuergerechtigkeit zuwendet, sollte man das Verhältnis von Recht und Gerechtigkeit diskutieren, zumal viele Steuerzahler das Steuerrecht für ungerecht erachten. Das Phänomen des ungerechten Rechts bringt bereits das altrömische Sprichwort „summum ius summa iniuria" zum Ausdruck: Höchstes Recht kann zum höchsten Unrecht werden. Dieses Sprichwort meint, dass ein auf die Spitze getriebenes Recht schwerstes Unrecht bedeuten kann[7]. In diesem Zusammenhang hat die moderne Methodenlehre das Problem einer Fehlinterpretation des Gesetzes gelöst. Dort ist der Gesetzeswortlaut nur ein Kriterium der Gesetzesauslegung. Im Vordergrund steht der vom Gesetzgeber gewollte Zweck des Gesetzes, der mit teleologischen Methoden der Ausfüllung von Lücken des Gesetzeswortlauts[8] verwirklicht werden kann. Auf diese Weise kann die vom Gesetzgeber gewollte Gerechtigkeit vom Rechtsanwender durchgesetzt werden.

Demgegenüber vermag die juristische Methodenlehre fehlerhafte Gerechtigkeitsvorstellungen, die besonders dramatische Folgen haben können, nicht zu bewältigen. Im Wahn, Vollstrecker göttlicher Gerechtigkeit zu sein und im festen Glauben an den gerechten Lohn, im Paradies von schönen Jungfrauen verwöhnt zu werden, lenkten islamische Terroristen am 11.9.2001 zwei Verkehrsflugzeuge in das *World Trade Center* und töteten Tausende von Menschen. Der 11.9.2001 demonstrierte eine extrem perverse Gerechtigkeitsvorstellung von Terroristen, die meinten, einen heiligen, göttlich gerechten Krieg, den sog. Dschihad gegen einen ungläubigen Westen zu führen.

Tatsächlich ist in der langen Geschichte von Recht und Gerechtigkeit immer wieder deutlich geworden, dass kaum eine Tugend so missbrauchsanfällig ist wie Gerechtigkeit und kaum ein Wert so kulturabhängig und dem Wandel der Zeiten unterworfen ist wie Gerechtigkeit. Nach den Terroranschlägen vom 11.9.2001 verkündete der amerikanische Präsident *George W. Bush* den Krieg gegen den islamischen Terror, der zunächst „Operation Infinite Justice" (Operation unendliche Gerechtigkeit) genannt wurde, jedoch dann klugerweise in „Enduring Freedom" (fortdauernde Freiheit) umbenannt wurde. Die arabischen Staaten wollen sich keiner westlichen, schon gar nicht einer amerikanisch gefärbten Weltgerechtigkeit unterwerfen. *Osama bin Laden*, Gründer und Anführer der Al-Qaida, der die von der Al-Qaida ausgeführten Terroranschläge des 11. September plante, verglich seinen Krieg gegen den Westen mit den christlichen Kreuzzügen. In der Tat sind in den vielen religiös, auch pseudoreligiös gerechtfertigten Kriegen schon Millionen Menschen für eine „gerechte" Sache umgekommen. Für Muslime wie für Christen ist es bedrückend, dass ihre Religion, die Nächstenliebe, Toleranz und Frieden lehrt, anfällig für einen Missbrauch ist, der Nächstenhass, Intoleranz und Krieg erzeugt. Religion ist die fatalste Legitimation von Gerechtigkeit, weil sie keinen Widerspruch, kein kritisches Nachdenken erlaubt. Darum macht religiöses Unrecht so deutlich, wie schwie-

4 *Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit, Suhrkamp Taschenbuch Wissenschaft 271, S. 301: „Auch wenn alle Bürger zur Zahlung ihres Anteils bereit wären, würden sie es vermutlich nur tun, wenn sie sicher sind, dass es die anderen auch tun".

5 Art. 1 Abs. 1 GG: „Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt."

6 Zu den Leistungen der Sozialhilfe s. § 28 Abs. 1 Sozialgesetzbuch.

7 Dazu die Beiträge in *Müßig*, Ungerechtes Recht, 2013.

8 Ausführlich zu den Methoden der Rechtsanwendung im Steuerrecht *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 46 ff., mit zahlreichen Hinweisen auf die allgemeine Literatur.

rig es ist und wie vermessen es sein kann, das „richtige" Recht und die „richtige" Gerechtigkeit zu finden.

III. Die Ordnungsfunktion des Rechts

Recht und Gerechtigkeit sind Geschwister, die sich lieben, voneinander abhängig sind, die sich aber auch heftig streiten und zu Feinden werden können. Der Ausgangspunkt der konfliktgeladenen Verbundenheit ist das Bedürfnis nach einer *Ordnung menschlichen Zusammenlebens*. Diese Ordnung kann nur das Recht leisten, das die verbindlichen Regeln des Zusammenlebens liefert. In einer Demokratie (Herrschaft des Volkes) kommt das Recht durch die Mehrheit der gewählten Volksvertreter zustande. Neben dem demokratisch zustande gekommenen Recht gibt es das *Gewohnheitsrecht*, das durch eine längerdauernde Übung entsteht, die von den Beteiligten als rechtsverbindlich anerkannt wird. So entsteht beispielsweise durch das nachhaltige, vom Grundstückseigentümer gestattete Überfahren eines Grundstücks ein Wegerecht.

Im Steuerrecht gilt das Legalitätsprinzip[9], wonach Steueransprüche gesetzlich geregelt sein müssen. Deshalb scheidet das Gewohnheitsrecht als Rechtsgrundlage für den Steueranspruch aus. Auch eine jahrzehntelange Rechtsprechung des BFH vermag Gewohnheitsrecht nicht zu begründen[10]. Daher kann eine jahrzehntelange Judikatur des BFH geändert werden.

Entscheidungen des BFH werden in aller Regel von der Finanzverwaltung anerkannt und wegen ihrer grundsätzlichen oder rechtsfortbildenden Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO) in Richtlinien und Anwendungserlasse aufgenommen. Da jedoch die Finanzverwaltung nach dem Gewaltenteilungsprinzip eine eigenständige Verantwortung für die Rechtsfindung hat, kann sie sich mit den sog. Nichtanwendungserlassen wehren. Der Steuerpflichtige hat gute Chancen, Steuerbescheide, die auf Nichtanwendungserlassen beruhen, erfolgreich anzufechten, weil er sich auf höchstrichterliche Rechtsprechung berufen kann. Zweck der Nichtanwendungserlasse ist die nochmalige Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH in der Hoffnung, der BFH werde nunmehr die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigen. Der prozessuale Aufwand ist gerechtfertigt, wenn es dem BFH nicht gelungen ist, die Finanzverwaltung zu überzeugen. Inakzeptabel sind die sog. Nichtanwendungsgesetze. Hier missbraucht die Finanzministerialbürokratie ihre Funktion als Ratgeber des Gesetzgebers, um für den Fiskus ungünstige Entscheidungen des BFH auszuhebeln[11].

IV. Die Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts

Durch Nichtanwendungsgesetze wird die Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts erheblich beeinträchtigt. In den modernen Rechtsstaaten ist das Richterrecht durch ein mehrstufiges System etabliert, um das „richtige" Recht aufzufinden. In Zivil- und Strafsachen gibt es vier Stufen: das AG, das LG, das OLG und den BGH. Demgegenüber gibt es im Steuerrecht nur zwei Stufen: das FG und der BFH, was durchaus kritisch gesehen werden kann. Tatsächlich sind die FG so überlastet, dass ein dreistufiges System sinnvoll wäre. Häufig wird die Revision zum BFH nicht zugelassen. Hiergegen kann eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt werden, die aber wegen der eingeschränkten Revisionszulassung oft keinen Erfolg hat. Damit werden viele Steuerstreitfälle nur von einer einzigen Instanz entschieden. Sinnvoll wäre eine Dreistufigkeit der Finanzgerichtsbarkeit[12]. Die Überlastung der FG hat ohnehin überlange Verfahrensdauern zur Folge.

Einen besonders hervorgehobenen Beitrag zur Gerechtigkeit leistet das BVerfG bei der Anwendung des Gleichheitssatzes. Dazu stellt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung[13] fest: „Der Gleichheitssatz verlangt weder, dass bei der Ordnung eines bestimmten Lebensgebietes alle tatsächlichen Verschiedenheiten vernachlässigt werden, noch dass alle vorgegebenen Ungleichheiten berücksichtigt werden. Entscheidend ist vielmehr, ob für eine am Gerechtigkeitsgedanken orientierte Betrachtungsweise die tatsächlichen Ungleichheiten in dem jeweils in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam sind, dass sie beachtet werden müssen." Dies bejaht das BVerfG besonders im Falle der Familiensteuergerechtigkeit[14].

V. Die Legitimation der Erhebung von Steuern

1. Die *Boston Tea Party* als wegweisendes Ereignis für die demokratische Legitimation der Steuererhebung

Die wichtigste Voraussetzung für die Steuergerechtigkeit ist die demokratische Legitimation der Erhebung von Steuern. Die Bedeutung dieser Legitimation ver-

9 Dazu näher unten VI.1.

10 Siehe *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 129 f.

11 Zur Reaktion der Finanzverwaltung auf missliebige Entscheidungen des BFH *Lang*, StuW 1992, 14; *Englisch* (FN 8) § 5 Rz. 38 ff.

12 Dazu *Schmieszek*, in FS Offerhaus, 1999, S. 773, 783 f. Die Dreistufigkeit könnte wie folgt ausgestaltet sein: 1. Instanz: FG mit einem besonders befähigten Einzelrichter, dessen Urteil die Beteiligten so zu überzeugen vermag, dass Berufung nicht eingelegt wird; 2. Instanz: Oberfinanzgerichte mit Senaten, die in der Besetzung von drei Richtern und zwei ehrenamtlichen Richtern entscheiden (vgl. § 5 Abs. 3 FGO); 3. Instanz: BFH. Im geltenden Recht kann der Senat eines FG nach § 6 Abs. 1 FGO den Rechtsstreit einem seiner Mitglieder als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen, wenn 1. die Sache keine besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist und 2. die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat. Diese Regelung unterscheidet sich insofern grundlegend von der hier vorgeschlagenen Dreistufigkeit, als sie in der Tendenz den gerichtlichen Rechtsschutz weiter verkürzt. Im Ergebnis entscheidet ein Richter den Fall endgültig, weil eine Revision unwahrscheinlich ist. Die Mitwirkung von ehrenamtlichen Richtern erscheint mir in der 2. Instanz wichtig, weil die Lebenserfahrung von Laien eingebracht wird, wenn das Urteil der 1. Instanz nicht zu überzeugen vermag.

13 Siehe *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des BVerfG, Art. 3 GG, Rz. 26, sowie zum Grundsatz der Steuergerechtigkeit Rz. 496 ff.

14 Dazu unten XII.

anschaulicht die steuerhistorisch wegweisende *Boston Tea Party*.[15] Sie bildete den Höhepunkt eines Streits um die Erhebung der Teesteuer zwischen den nordamerikanischen Kolonien und dem Mutterland Großbritannien. Am 16.12.1773 stürmten als Indianer verkleidete Bostoner Bürger in den Hafen von Boston und warfen von den dort liegenden Schiffen 342 Kisten Tee der britischen *East India Trading Company* in das Hafenbecken. Die *Boston Tea Party* ist das historisch eindrucksvollste Ereignis für das Recht einer Demokratie, Steuern zu erheben. Die Bostoner Bürger verteidigten nicht nur das Steuererhebungsrecht. Die *Boston Tea Party* demonstrierte auch den Abschied von einem Königreich und das Entstehen der amerikanischen Demokratie.

2. Die Steuerhoheiten

Die demokratische Legitimation der Erhebung von Steuern ist im Grundgesetz, der deutschen Bundesverfassung, differenziert geregelt. Dies entspricht zunächst der Struktur der Bundesrepublik Deutschland. Jedoch basiert die Aufteilung der sog. Steuerhoheiten auch auf den schrecklichen Erfahrungen mit dem nationalistischen Unrechtsstaat, der alle Staatsgewalt in der Diktatur *Hitlers* bündelte. Das Grundgesetz unterscheidet folgende *drei Steuerhoheiten*, erstens die in Art. 105 GG geregelten *Steuergesetzgebungshoheiten*, zweitens die *Ertragshoheiten*, welche die Steuergläubiger bestimmen (Art. 106; 107 GG) und drittens die *Steuerverwaltungshoheiten* (Art. 108 GG).

a) Die Steuergesetzgebungshoheiten (Art. 105 GG)

Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 1 GG die *ausschließliche* Befugnis zur Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole. Diese Gesetzgebungshoheit hat kaum noch praktische Bedeutung. Das Zollrecht ist weitgehend Recht der Europäischen Zollunion und es gibt nur noch das Branntweinmonopol, d.i. das bundesstaatliche Monopol zur Herstellung von Branntwein, der mit einer vom Bund erhobenen Branntweinsteuer belastet wird.

Im Bereich der zwischen Bund und Ländern *konkurrierenden* Gesetzgebung hat zunächst der Bund die Befugnis zur Gesetzgebung, wenn ihm das Steueraufkommen ganz oder zum Teil zusteht (Art. 105 Abs. 2 GG). Die Länder haben die Befugnis zur Steuergesetzgebung, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat (Art. 72 Abs. 1 GG). Die in diesem Buch angesprochenen Steuern sind bundesgesetzlich geregelte Steuern[16].

b) Die Steuerertragshoheiten (Art. 106 GG)

Die Steuerertragshoheit regelt die Frage, wem das Aufkommen zusteht, dem Bund, den Ländern oder den Gemeinden. So steht das Aufkommen der Erbschaftsteuer und der Vermögensteuer den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nrn. 1 u. 2 GG). Das Aufkommen der aufkommensstärksten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG: Gemeinschafssteuern). Wie die sog. Steuerspirale 2014 zeigt, ist die Einkommensteuer mit einem Aufkommen von 209.142 Mio. Euro (Lohnsteuer: 158.198 Mio. Euro; veranlagte Einkommensteuer: 42.280 Mio. Euro; Abgeltungsteuer: 8.664 Mio. Euro) die aufkommensstärkste Steuer. Es folgt die Umsatzsteuer mit einem Aufkommen von 196.843 Mio. Euro. An dritter Stelle rangiert die Gewerbesteuer mit einem Aufkommen von 43.072 Mio. Euro.

c) Die Steuerverwaltungshoheiten (Art. 108 GG)

Die in Art. 108 GG verfassungsrechtlich festgelegten Steuerverwaltungshoheiten[17] werden organisatorisch umgesetzt in dem Finanzverwaltungsgesetz (FVG)[18]. Die *Bundesfinanzbehörden*[19] sind zuständig für die Verwaltung der Zölle, der bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern, der Einfuhrumsatzsteuer und der EU-Abgaben. Einen Sonderfall bildet die Biersteuer, die von der Zollverwaltung erhoben wird. Während Verbrauchsteuern im Allgemeinen dem Bund zustehen (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG), wurden die Einnahmen aus der Biersteuer auf Betreiben Bayerns den Ländern zugesprochen[20].

VI. Prinzipien der Steuergerechtigkeit

1. Das Legalitätsprinzip

Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip[21] ist ein rechtsstaatlicher Grundsatz, der keine Steuer ohne Gesetz (nullum tributum sine lege) zulässt. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip soll das Steuergesetz nicht nur demokratisch legitimieren, sondern auch Rechtssicherheit[22] gewährleisten. So ist die Auferlegung von Steuerlasten nur zulässig, sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. *Vorbehalt des Gesetzes*). Dabei muss jedes Merkmal des gesetzlichen Tatbe-

15 Dazu Wikipedia, Boston Tea Party.

16 Zu den Einzelheiten der Steuergesetzgebungshoheiten s. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rz. 32 ff.

17 Dazu *Seer* (FN 16) § 2 Rz. 73 ff.

18 Gesetz über die Finanzverwaltung i.d.F. der Bekanntmachung vom 4.4.2006, BGBl. I, 846, ber. S. 1202, zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes vom 22.12.2014, BGBl. I, 2417. Zur Organisation und Zuständigkeit der Finanzbehörden: *Seer* (FN 16) § 21 Rz. 30 ff.

19 Örtliche Behörden: Hauptzollämter/Zollfahndungsämter; Mittelbehörden: Bundesfinanzdirektionen/Zollkriminalamt/oberste Behörde: Bundesfinanzministerium. Siehe § 1 FVG.

20 Siehe Wikipedia, Biersteuer. Dort wird darauf hingewiesen, dass das Biersteueraufkommen rückläufig ist (2001: 829 Mio. Euro; 2010: 713 Mio.). Nach meiner persönlichen Beobachtung gleichen sich die Trinksitten in Europa kontinuierlich an. Der Deutsche ist immer weniger ein typischer Biertrinker. In Deutschland wird der Weinkonsum ebenso beliebt wie in Frankreich.

21 Dazu grundlegend *Tipke* (FN 10) S. 118 ff., sowie im Weiteren *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 230 ff.

22 Dazu *Tipke* (FN 10) S. 137 ff., S. 145 ff., S. 199 ff.

standes erfüllt sein (sog. *Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*). Schließlich gilt der sog. *Vorrang des Gesetzes* vor Rechtsverordnungen[23] und Verwaltungsakten[24].

2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das materiell bedeutendste Prinzip der Steuergerechtigkeit. Es fordert die Besteuerung nach der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit[25]. Einen ersten historischen Ursprung lässt sich bei *Thomas von Aquin* nachweisen[26]. Bahnbrechend für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit war *Adam Smith*, der in seinem 1776 veröffentlichten Werk über den Wohlstand der Nationen[27] vier Steuermaximen[28] entwickelte: 1. Gleichheit der Besteuerung (*equality*): Die Bürger sollen Steuern *im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten* zahlen, und zwar besonders im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen[29]; 2. Bestimmtheit der Besteuerung (*certainty*); 3. Bequemlichkeit der Besteuerung (*convenience of payment*); 4. Wohlfeilheit der Besteuerung (*economy in collection*). Diese vier Steuermaximen haben bis heute ihre Überzeugungskraft bewahrt. Für das Thema der Steuergerechtigkeit ist die erste Steuermaxime relevant[30].

3. Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird komplementär ergänzt durch das *Äquivalenzprinzip*. Dieses Prinzip hat sich aus den Assekuranztheorien des 17. Jahrhunderts entwickelt, die Steuern als Prämien für staatlichen Schutz rechtfertigen[31]. Das Äquivalenzprinzip widerspricht dem juristischen Steuerbegriff, nach dem Steuern Geldleistungen *ohne Gegenleistung* sind (§ 3 Abs. 1 AO). Damit ist einer irgendwie konkretisierbaren „Äquivalenz" von Steuer und staatlicher Gegenleistung a priori der Boden entzogen[32].

4. Das Prinzip sozialstaatlich gerechter Besteuerung

a) Berücksichtigung des *Existenzminimums*: Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Sozialstaat (Art. 20 Abs. 1; 28 Abs. 1 GG)[33]. Dieses sog. Staatsziel einer gerechten Sozialordnung verwirklicht vor allem die im ersten Absatz des Grundgesetzes gewährleistete Menschenwürde[34]. Das Sozialrecht hat Sozialhilfe zu leisten, wenn jemand nicht in der Lage ist, aus eigenen Kräften seinen Lebensunterhalt zu bestreiten oder in besonderen Lagen sich selbst zu helfen, und auch von anderer Seite keine ausreichende Hilfe erhält[35].

Dementsprechend hat das Prinzip sozialstaatlich gerechter Besteuerung das Existenzminimum *in Höhe der Sozialhilfe* steuerfrei zu stellen. Dafür ist die *Einkommensteuer* zuständig, weil sie die steuerliche Leistungsfähigkeit direkt erfasst. Das Einkommensteuerrecht stellt das *Existenzminimum* zunächst durch einen Grundfreibetrag i.H.v. 8.652 € steuerfrei (§ 32a Abs. 1 Satz 1 EStG). Sodann können Sonderausgaben (§ 10 EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33; 33a EStG) geltend gemacht werden, die nicht das Konzept der Steuerfreiheit des *existenznotwendigen Lebensbedarfs* folgerichtig verwirklichen. Kinder werden u.a. durch kompliziert geregelte Kinderfreibeträge (§ 32 EStG) i.H.v. 2.304 € berücksichtigt.

b) Das Sozialstaatsprinzip dient im Weiteren dazu, die *progressive Besteuerung* der Einkommen zu rechtfertigen[36]. Mit der Progression wird die sozialstaatliche Umverteilung gesteigert.

VII. Steuervergünstigungen

Auf den ersten Blick erscheinen Steuervergünstigungen, so z.B. Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen, Bewertungsfreiheiten, Freibeträge, Freigrenzen und Sonderabschreibungen als ungerecht. Wer sich jedoch

---

23 Rechtsverordnungen sind Rechtsnormen, die durch ein Regierungs- oder Verwaltungsorgan, also durch ein Organ der *Exekutive* erlassen werden. Sie bedürfen einer *gesetzlichen Ermächtigung durch Gesetz*. Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG).

24 Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines *Einzelfalls* auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (§ 35 Satz 1 Verwaltungsverfahrensgesetz).

25 Dazu grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Tipke* (FN 10) S. 479 ff. Siehe im Weiteren: *Hey* (FN 21) § 3 Rz. 40 ff. (mit zahlreichen Literaturnachweisen); *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssyste-matische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, 1981/88; *Pohmer/Jurke*, FinArch. 42 (1984), S. 445.

26 Dazu *Hahn*, StuW 2004, 167.

27 *Smith*, The Wealth of Nations, An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, 1776. Die Originalversion ist bei Penguin Random House erhältlich.

28 *Smith* (FN 27), Book V, Chapter II, Part II. (of Taxes). Zu den „klassischen" und „modernen" Besteuerungsmaximen aus juristischer und ökonomischer Sicht mein im Auftrage der Bundesrepublik Deutschland für die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten verfasster Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, S. 89 ff.

29 Originaltext: „The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state".

30 Im Tipke/Lang (s. zuletzt 20. Aufl. 2010, § 8 Rz. 5) habe ich die Steuermaximen von *Adam Smith* wie folgt umgestaltet: 1. Gerechtigkeit (einschließlich wirtschaftlicher Effizienz); 2. Ergiebigkeit (einschließlich Flexibilität); Unmerklichkeit (einschließlich Bequemlichkeit); Praktikabilität (einschließlich Bestimmtheit, Transparenz, Einfachheit und Wohlfeilheit); in der aktuellen Auflage s. dazu Hey (FN 21) § 7 Rz. 5 ff.

31 Dazu *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 103 ff.

32 Kritisch zum Äquivalenzprinzip *Hey* (FN 21) § 3 Rz. 44 ff.

33 Dazu umfassend *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik, Band I, 1984, § 21 (Das sozialstaatliche Prinzip). Zur sozialstaatlich gerechten Besteuerung *Hey* (FN 21) § 3 Rz. 210 ff.

34 Der erste Absatz des Grundgesetzes (Art. 1 Abs. 1 GG) lautet: „Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt".

35 So § 9 Sozialgesetzbuch – Allgemeiner Teil vom 11.12.1975, BGBl. I, 3015.

36 Dazu ausführlich *Tipke* (FN 10) S. 403 ff.

mit sog. Steuervergünstigungen systematisch befasst[37], der erkennt nicht nur ungerechte Steuerprivilegien, sondern auch sachgerechte, teils sogar notwendige Steuernormen.

a) So berücksichtigt der Grundfreibetrag von gegenwärtig 8.652 € (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG das Existenzminimum und ist daher verfassungsrechtlich geboten[38]. Unverzichtbar sind auch die Normen zur *Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung*[39]. Eine internationale Doppelbesteuerung würde den internationalen Wirtschaftsverkehr steuerlich erdrosseln. Die *Boston Tea Party*[40] ist ein historisches Beispiel für das Bedürfnis nach einer Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, wenngleich die steuerliche Mehrfachbelastung von Waren nur den Preis erhöht. Demgegenüber kann eine internationale Doppelbesteuerung von progressiv hoch besteuerten Einkommen dazu führen, dass die Steuerbelastung den Einkommensbetrag übersteigt. Deshalb besteht ein *unabweisbares* Bedürfnis, die Doppelbesteuerung von Einkommen zu beseitigen. In den meisten Fällen schließen die Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, für den Laien etwas irreführend als Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezeichnet. Wenn z.B. Unternehmen im Ausland Betriebstätten haben, so wird in aller Regel der Betriebstättengewinn im ausländischen Staat, dem sog. Quellenstaat besteuert; dementsprechend wird in Deutschland der Betriebstättengewinn nicht besteuert. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, so wird die ausländische Steuer nach § 34c EStG auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

b) Die klassische Steuervergünstigung ist die *Sonderabschreibung*. Um allein Steuern zu sparen, reizte sie zu wirtschaftlich unvernünftigen Investitionen an. Zudem zeigte die Berliner Wohnungsbauförderung, dass steuerliche Abschreibungen vor allem von Personen genutzt werden, die wirtschaftlich eigentlich keiner Förderung bedürfen. Deshalb wurde diese Förderung ab 2006 erheblich reduziert und die Wohnungsbauförderung auf den sozialen Wohnungsbau konzentriert.

VIII. Steuerreformen

Es ist ein internationales Phänomen, dass Strukturreformen von Steuergesetzen nur sehr selten gelingen. Die letzte Strukturreform der deutschen Steuergesetze liegt fast ein Jahrhundert zurück. Es handelt sich um die Fundamentalreform von 1919/1920 unter dem Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger*[41]. Diese Fundamentalreform produzierte 16 Einzelsteuergesetze, darunter die von *Enno Becker*[42] entworfene Reichsabgabenordnung, die das allgemeine Steuerrecht regelte und heute Abgabenordnung (abgekürzt: AO) heißt, sowie das Einkommensteuergesetz 1920[43], die Urfassung des heute geltenden Einkommensteuergesetzes. Die Struktur des geltenden Einkommensteuergesetzes wurde mit dem Einkommensteuergesetz 1934[44] begründet.

Bis heute ist eine Fundamentalreform der Steuergesetze nicht mehr geglückt. Im Gegenteil ist besonders die Struktur des Einkommensteuergesetzes 1934 durch eine lange Reihe von Steueränderungsgesetzen kontinuierlich verschlechtert worden[45]. Alle Bemühungen um eine vor allem steuervereinfachende Reform sind bis heute gescheitert[46].

IX. Gerechte und ungerechte Steuern

1. Steuern auf das Erwerbseinkommen

a) Steuern auf das Erwerbseinkommen sind hauptsächlich die *Einkommensteuer* und die *Körperschaftsteuer*. Zusätzlich werden die Erwerbseinkommen durch die sog. *Annexsteuern* belastet, so durch die Kirchensteuer[47] und die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG), d.i. derzeit der *Solidaritätszuschlag*, der hauptsächlich der Förderung der neuen Bundesländer dienen soll[48]. Die Begründung, er solle auch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dienen, ist mit dem Begriff „Solidaritätszuschlag", der einen Sonderbedarf signalisiert, nicht zu vereinbaren. Da der Hauptzweck des sog. Solidaritätszuschlages, die

37 Dazu *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, 1974. Es handelt sich um meine Dissertation, die von meinem Doktorvater *Klaus Tipke*, dem Begründer der sog. Kölner Schule, betreut wurde. 1988 folgte ich ihm als Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und übernahm von ihm das führende Lehrbuch im Steuerrecht („Tipke/Lang").

38 BVerfG v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 53. Dazu ausführlich unten IX.4.

39 Man unterscheidet *unilaterale* Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wenn ein DBA nicht besteht (dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Kapitel 15) und *bilaterale* Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wenn ein DBA besteht (dazu *Schaumburg*, a.a.O., Kapitel 16; *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015).

40 Siehe oben I.1.

41 Dazu m.w.N. *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I (Allgemeiner Teil), 1991, S. 9 ff.; *Tipke* (FN 10) S. 248 ff. (Das erklärte Bemühen um Steuergerechtigkeit in der steuerpolitischen Praxis), S. 248 ff.; *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 7 (dort FN 1).

42 *Enno Becker*, geboren in Oldenburg am 17.5.1869 und gestorben am 31.1.1940 in München, war der berühmteste Steuerjurist seiner Zeit. Nachdem er im Reichsfinanzministerium die Reichsabgabenordnung entworfen hatte, trug er als Senatspräsident am Reichsfinanzhof wesentlich dazu bei, dass das Steuerrecht zu einer eigenständigen Rechtsdisziplin wurde.

43 Vgl. dazu *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940 (Reprintausgabe, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin 1982).

44 Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934, RGBl. 1934, 1005.

45 Zutreffend *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 7 a.E.

46 Siehe zuletzt *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013.

47 Die Kirchensteuer ist nicht unwesentlich Ursache für Kirchenaustritte. Dieser Effekt kann insofern positiv gesehen werden, als diejenigen aus der Kirche austreten, denen die Kirchenzugehörigkeit eine Kirchensteuer nicht wert ist.

48 BT-Drucks. 12/4401, 4 f.

neuen Bundesländer in ihrer Gesamtheit zu fördern, nicht mehr besteht, sollte der Solidaritätszuschlag abgeschafft werden.

b) Die *Einkommensteuer*, *Körperschaftsteuer* sowie die sog. *Annexsteuern* erfassen nicht jedweden Reinvermögenszugang, wie es die sog. Reinvermögenszugangstheorie lehrt. Bemessungsgrundlage ist vielmehr nur das erwirtschaftete Einkommen, d.i. das sog. *Erwerbseinkommen*, während die Erbschaft- und Schenkungsteuer Vermögenszugänge erfasst, die vom Steuerpflichtigen nicht erwirtschaftet sind. Die Lehre der Reinvermögenszugangstheorie, die *Georg von Schanz*[49] 1896 publiziert hatte, ist überholt. Richtigerweise wird heute international zwischen der Besteuerung von Erwerbseinkommen und der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen unterschieden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet ruhendes Vermögen und ist daher eine *Vermögenssubstanzsteuer*, die besonders bei der Vererbung von Unternehmen einen enormen ökonomischen Schaden anrichten kann und infolgedessen eine ganz andere Gerechtigkeitsqualität hat als die Einkommensteuer[50].

c) Die *Einkommensteuer* ist unstreitig die gerechteste Steuer. Ihre Bemessungsgrundlage[51] ist *systematisch zweistufig* aufgebaut. Auf der ersten Stufe wird durch die *Summe der Einkünfte*[52] die *objektive* Leistungsfähigkeit erfasst. Es handelt sich um das oben erwähnte *Erwerbseinkommen*. Bei dem Erwerbseinkommen gilt das *objektive Nettoprinzip*[53], nach dem Erwerbsaufwendungen[54] sowie Verluste[55] zu berücksichtigen sind. Auf der zweiten Stufe wird der existenznotwendige Lebensbedarf durch *persönliche Abzüge* berücksichtigt. Es gilt das *subjektive Nettoprinzip*[56]. Überflüssigerweise werden die systematisch durch das subjektive Nettoprinzip verbundenen persönlichen Abzüge in § 2 Abs. 3 bis 5 EStG auf drei Stufen geregelt[57].

Im Bereich der sonstigen Einkünfte franst der einkommensteuergesetzliche Einkommensbegriff aus[58]. Die Regelung der sonstigen Einkünfte (§§ 22, 22a, 23 EStG) erstreckt sich über mehrere Druckseiten und enthält gleichwohl nicht akzeptable Besteuerungslücken wie z.B. die begrenzte Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte.

Zudem wird die Gerechtigkeitsqualität der Einkommensteuer durch eine lückenhafte Erfassung des Erwerbseinkommens stark beeinträchtigt, so z.B. durch den sehr umfangreichen *Steuerbefreiungskatalog* des § 3 EStG. Es soll hier nicht bestritten werden, dass sich die Steuerbefreiungen des § 3 EStG teils sehr gut rechtfertigen lassen wie z.B. die in § 3 Nr. 69 EStG geregelten Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen". Tatsache ist aber, dass der Steuerbefreiungskatalog das Werk erfolgreicher Lobbyarbeit ist. Lobbyisten haben kein Interesse an einer gerechten Einkommensteuer. Sie arbeiten für die eigenen Gruppeninteressen[59] und nehmen es hin, wenn die Einkommensteuer von Anderen bezahlt wird.

---

49 Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv, 13. Jahrgang [1896], 1 ff.

50 Dazu unten II.

51 Dazu *Lang* (FN 25).

52 § 2 Abs. 1 EStG: 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, insbesondere Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, u.a. Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Ingenieure, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Journalisten, 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen, 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie 7. sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG.

53 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 763 ff. (Das objektive Nettoprinzip: Abzug von Erwerbsaufwendungen). Siehe auch *Lang* (FN 25) S. 183 ff.

54 *Betriebsausgaben* bei den Gewinneinkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (s. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG); *Werbungskosten* bei den übrigen Einkunftsarten (s. FN 6).

55 Verluste, die innerhalb einer Periode nicht bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeglichen werden können, sind zunächst durch Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG), sodann durch Verlustvortrag zu berücksichtigen, wenn ein Verlustrücktrag nicht möglich ist (§ 10d Abs. 2 EStG).

56 Dazu *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 70 ff. (Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen nach dem subjektiven Nettoprinzip).

57 1. § 2 Abs. 3 EStG: Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) und (systematisch fehlplatziert) den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG) ist der *Gesamtbetrag* der Einkünfte; 2. § 2 Abs. 4 EStG: Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben (§§ 10 bis 10c EStG) und die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33c EStG), ist das *Einkommen*; 3. Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge für Kinder (§ 31; 32 Abs. 6 EStG) und den Härteausgleich nach den §§ 46 Abs. 3 EStG; 70 EStDV (Zweck der Regelung ist die Gleichbehandlung von veranlagten und nicht veranlagten Arbeitnehmern: Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist ein Arbeitnehmer zu veranlagen, wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegt, den Betrag von 410 € übersteigt. Dementsprechend ist nach § 46 Abs. 3 EStG ein Betrag von 410 € bei einem nicht veranlagten Arbeitnehmer abzuziehen.

58 Sonstige Einkünfte sind 1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in 1.–6. bezeichneten Einkunftsarten gehören wie z.B. Versorgungsbezüge von Arbeitnehmern i.S.d. § 19 Abs. 2 EStG, 2. Einkünfte aus Unterhalts-, Versorgungs- und Ausgleichsleistungen, soweit sie vom Geber als Sonderausgaben abgezogen werden können (s. §§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 1b, 1c; 22 Nr. 1a, 1b, 1c EStG), 3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2; 23 EStG), 4. Einkünfte aus sonst nicht erfassten Leistungen, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3 EStG), 5. Abgeordnetenbezüge, u.a. Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge; 6. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen.

59 Dazu die Habilitationsschrift von *von Arnim*, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Die Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen in der pluralistischen Demokratie, 1977.

Schlechterdings nicht zu rechtfertigen ist die fristenlimitierte Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2; 23 EStG). Während betriebliche Veräußerungsgewinne stets zu versteuern sind, tritt die Steuerpflicht bei privaten Veräußerungsgeschäften nur dann ein, wenn bei der Veräußerung von Immobilien der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zehn Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Bei Mobilien beträgt die Frist nur ein Jahr (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Hat z.B. ein privater Kunstsammler ein mittelalterliches Bild für eine Million Euro gekauft und kann er es für den doppelten Preis weiterverkaufen, dann muss er mehr als ein Jahr warten, um das Bild steuerfrei verkaufen zu können. Hingegen muss ein Kunsthändler den Gewinn aus der Veräußerung des Bildes versteuern, es sei denn, das Bild gehört nicht zum Betriebsvermögen seines Kunsthandels. Derartige Besteuerungsungleichheiten sind nicht nur ungerecht. Das Steuerrecht veranlasst zu einem Handeln, das ökonomisch falsch sein kann. So kann der lukrative Privatverkauf eines Bildes scheitern, wenn der Käufer die einjährige Wartezeit nicht akzeptiert.

Für Sozialisten ist der *progressive Einkommensteuertarif* Kernstück der Einkommensteuergerechtigkeit. Der progressive Tarif ist Ausfluss des Sozialstaatsprinzips[60]. Er korrigiert sozialstaatlich die Lohn- und Preisgerechtigkeit. Zudem wirkt er leistungshemmend und schwächt die internationale Wettbewerbsfähigkeit eines Landes, indem er dazu beiträgt, die besonders leistungsfähigen Spitzenverdiener in ein niedrig besteuerndes Ausland zu vertreiben. So tragen nach einer Datensammlung des Bundesfinanzministeriums[61] die obersten fünf % der Steuerzahler mit Einkünften ab 98.403 Euro 41,2 % und die untere Hälfte der Steuerzahler nur 5,1 % des Einkommensteueraufkommens.

Der Druck des Steuerwettbewerbs hat den deutschen Steuergesetzgeber veranlasst, den Spitzensatz der Einkommensteuer ab 1990 von 56 % auf 42 % ab 2005 abzusenken. Jedoch konnte sich dieser Spitzensatz der Einkommensteuer nicht lange halten. Es wurde ab 2007 die sog. *Reichensteuer* eingeführt, indem der Spitzensatz der Einkommensteuer von 42 % für zu versteuernde Einkommen ab 250.000 Euro auf 45 % angehoben wurde[62]. Der Begriff „Reichensteuer" verdeutlicht eine in Deutschland weit verbreitete Mentalität des Sozialneids. In den USA herrscht eine ganz andere Mentalität: Man bewundert Milliardäre wie *John Davis Rockefeller*, der 1913 die *Rockefeller Foundation* mit dem Ziel gegründet hat, das Wohlergehen der Menschheit zu fördern, und besonders *Bill Gates*, der mehr als 28 Milliarden Dollar, knapp die Hälfte seines Vermögens, gespendet hat. Weil der Staat kein Sozialstaat ist, spüren die sog. Reichen eine soziale Verantwortung.

2. Vermögenssubstanzsteuern

Die Vermögensteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuern die Vermögenssubstanz und wirken daher enteignend, was mit dem Postulat der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren ist. Das BVerfG[63] stieß die Vermögensteuer 1995 in das Grab gleichheitswidriger Steuern. Dort lebt die Vermögensteuer als untote Steuer weiter, denn das Vermögensteuergesetz ist bisher nicht aufgehoben worden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer leidet unter einer Reihe verfassungsrechtlich problematischer Befreiungen, die belegen, dass die Besteuerung der Vermögenssubstanz weder gerecht noch ökonomisch sinnvoll ist.

Besonders der Verschonungsabschlag bzw. der Abzugsbetrag für Unternehmensvermögen (§§ 13a; 13b ErbStG) wirkt im Ergebnis unternehmensschädigend, weil die Freiheit der unternehmerischen Dispositionen stark eingeschränkt wird. Insbesondere werden die Unternehmen angereizt, ihre Betriebe in ein erbschaft- und schenkungsteuerfreies Ausland wie z.B. Österreich zu verlegen, was besonders deutsche Arbeitsplätze kostet. Ein derartiger Schaden für den deutschen Arbeitsmarkt kann im Hinblick auf das geringe Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer (2013: 4.633 Mio. Euro) nicht akzeptiert werden. Die Österreicher reiben sich die Hände!

3. Besteuerung des Konsums

a) Der Konsum wird im Wesentlichen durch *indirekte* Steuern, vor allem durch die Umsatzsteuer belastet. Schuldner der Umsatzsteuer ist im Regelfall der Unternehmer[64], der die von ihm entrichtete Umsatzsteuer auf den Konsumenten überwälzt. Indirekte Steuern sind bezüglich der steuerlichen Leistungsfähigkeit „blinde" Steuern. Wenn ein Sozialhilfeempfänger in einem Geschäft Lebensmittel kauft, wird er mit Umsatzsteuer belastet. Insofern sind indirekte Steuern ungerechte Steuern. Neben der Umsatzsteuer gibt es eine Reihe spezieller Verbrauch- und Aufwandsteuern[65] mit unterschiedlicher Rechtfertigungsqualität. Kommunale Verbrauch- und Aufwandsteuern sind die Getränkesteuer, die Vergnügungssteuer, die Hundesteuer, die Schankerlaubnissteuer, die Jagd- und Fischereisteuer sowie die Zweitwohnungsteuer. Die Biersteuer ist eine Landessteuer. Bundessteuern sind die Stromsteuer, Energiesteuer, Kernbrennstoffsteuer, Kaffeesteuer, Tabaksteuer, die Branntweinsteuer sowie die Alkopopsteuer, eine Sondersteuer auf branntweinhaltige Mischgetränke, die dem Schutz junger Menschen vor den Gefahren des Alkoholkonsums dienen soll. Die gezielte Besteuerung gesundheitsschädlichen Konsums lässt sich gut rechtfertigen. Das Problem ist hier die Willkür der Auswahl. Systematisch konsequent wäre eine allgemeine Besteuerung von Alkohol, die z.B. auch den Wein erfasst[66].

60 So *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 97.

61 BMF-Datensammlung zur Steuerpolitik 2013, S. 24.

62 Zur Entwicklung des Einkommensteuerspitzensatzes von 56 % auf 45 % s. *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 804/805.

63 Beschluss vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 121.

64 Siehe § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

65 Dazu ausführlich *Englisch* (FN 8) § 18 Rz. 105 ff.

66 Die Pläne der EU, die Mitgliedsstaaten im Zuge der Harmonisierung der speziellen Verbrauchsteuern zur Erhebung einer Weinsteuer zu verpflichten, scheiterten. Dies zeigt deutlich, dass eine allgemeine Besteuerung von Alkohol politisch nicht durchsetzbar ist.

b) Die *direkte* Besteuerung des Konsums ist ein in Deutschland vor allem von dem Heidelberger Ökonomen *Manfred Rose* vertretenes Konzept[67]. Dieses Konzept besteuert das Einkommen erst im Zeitpunkt des Konsums und optimiert dadurch die Möglichkeiten des Investierens und Sparens. Dadurch wird der private Wohlstand optimiert, was gewiss nicht sozial ungerecht ist. Es wird vielmehr ökonomische Tüchtigkeit und Vorsorge für die Zukunft belohnt[68]. Im Ergebnis profitiert auch der Steuerstaat, wenn er die Geduld aufbringt, das Einkommen nicht schon im Zeitpunkt seiner Entstehung zu besteuern. Die Optimierung des Investierens und Sparens macht nicht nur die Bürger, sondern letztlich auch den Staat reicher, wenn er die Geduld aufbringt, das Einkommen erst im Zeitpunkt des Konsums zu besteuern.

4. Schutz des Existenzminimums im Steuerrecht

Das BVerfG hat den verfassungsrechtlichen Schutz des steuerrechtlichen Existenzminimums[69] in dem Beschluss des Zweiten Senats vom 25.9.1992[70] wie folgt verdeutlicht: „Dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen muss nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen so viel verbleiben, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum)". Sodann quantifiziert das BVerfG das Existenzminimum wie folgt: „Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Der Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt."

Das Existenzminimum wird vor allem durch den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG i.H.v. 8.652 € berücksichtigt. Diese Basisvorschrift wird durch die in § 32 EStG normierten Kinderfreibeträge i.H.v. 2.304 € pro Kind (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG)[71] sowie die Regelung außergewöhnlicher Belastungen (§§ 33, 33a, 33b EStG) ergänzt. Eine außergewöhnliche Belastung liegt nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Dieser Begriff bringt nicht das zum Ausdruck, worum es eigentlich geht. Die Freibeträge berücksichtigen den *regelmäßigen* Lebensbedarf. Dem steht gegenüber ein *Sonderbedarf*[72], der z.B. durch Krankheit entsteht. Krankheitskosten sind nach § 33 EStG abziehbar, obgleich eine Erkrankung strenggenommen nicht „außergewöhnlich" ist. Die Fehlformulierung des § 33 EStG entartet zu einer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht akzeptablen Regelung, wenn nur der Teil abziehbar ist, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt.

5. Zusammenfassung

Die gerechteste Steuer ist die Einkommensteuer, weil ihre Bemessungsgrundlage die objektive und subjektive Leistungsfähigkeit umfassend berücksichtigt[73]. Demgegenüber besteuert die Körperschaftsteuer nur einen Teil der Unternehmen, insbesondere nicht die Personenunternehmen, was die Wahl der Rechtsform erheblich beeinträchtigt. Die Vermögensteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer wirken enteignend, was mit dem Postulat der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren ist. Indirekte Steuern sind bezüglich der steuerlichen Leistungsfähigkeit „blinde" Steuern, weil sie auf den mit der Steuer Belasteten überwälzt werden. Die speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben keine Gerechtigkeitsqualität, weil sie Güter und Tätigkeiten mit historischer Willkür besteuern.

X. Steuern im internationalen Wettbewerb

1. Aufgaben und Grundregeln des internationalen Steuerrechts

Das internationale Steuerrecht[74] hat grundsätzlich zwei Aufgaben zu leisten: Die erste Aufgabe erfüllt das *nationale Steuerrecht*, indem es den nationalen Steueranspruch abgrenzt (sog. *Außensteuerrecht*). Überschneiden sich die nationalen Steueransprüche, so entsteht eine Doppelbesteuerung. Daraus ergibt sich zweite Aufgabe, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, was durch die sog. *Doppelbesteuerungsabkommen* geschieht. Diese Abkommen gehören zum *Völkerrecht*.

Zu unterscheiden ist die *unbeschränkte* Steuerpflicht von der *beschränkten* Steuerpflicht. Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im *Inland*; sie haben ihr *Welteinkommen* zu versteuern (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine entsprechende Regelung gilt auch im Körperschaftsteuerrecht: Unbeschränkt körperschaft-

67 Siehe hierzu *Rose*, BB 1992, Beilage 5 zu Heft 10/1992; *Rose*, in FS Meyding, 1994, S. 233, der sich nachdrücklich für eine konsumorientierte Reform des Ertragsteuersystems einsetzte.

68 So *Hey* (FN 21) § 3 Rz. 59 (m.w.N.).

69 Zum familiären Existenzminimum s. unten XII.1.

70 BVerfGE 87, 153.

71 Zu dem durch Kinderfreibeträge, Kinder- und Betreuungsgeld zu berücksichtigenden familiären Existenzminimum s. unten XII.1.

72 So unterscheidet das Sozialhilferecht die Hilfe zum Lebensunterhalt von der Hilfe in besonderen Lebenslagen wie z.B. die Krankenhilfe (s. § 28 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Sozialgesetzbuch – Allgemeiner Teil –. Vgl. auch *Lang/Eilfort* (FN 46) S. 137. Dort wird in § 29 EStG-Entwurf (Lebensbedarfsausgaben) unterschieden zwischen dem Grundfreibetrag, den Mehrbedarfpauschalen für den regelmäßigen Mehrbedarf und den Sonderbedarfausgaben, definiert als notwendige Ausgaben, die in einer besonderen Lebenslage anfallen. Der Tatbestand einer nicht abziehbaren zumutbaren Belastung ist nicht übernommen worden.

73 Dazu *Lang* (FN 25).

74 Zum Begriff des internationalen Steuerrechts *Schaumburg* (FN 39) S. 1 ff.

steuerpflichtig sind Körperschaftsteuersubjekte, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 KStG). Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Haben Körperschaftsteuersubjekte weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland, so sind sie nur mit ihren inländischen Einkünften körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG).

Nach den §§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG; 1 Abs. 3 KStG gehört zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder Energie unter Nutzung erneuerbarer Energien erzeugt wird. Diese Regelung gewinnt besonders im Hinblick auf die Offshore Windparks zunehmende Bedeutung.

2. Internationale Steuerwettbewerbsfähigkeit der Staaten

Im Zeitalter der Globalisierung haben Staaten darauf zu achten, dass sie international steuerwettbewerbsfähig sind. Dabei geht es nicht nur um niedrige Steuersätze, sondern auch um ein günstiges Verhältnis von Standortattraktivität und Steuerbelastung. In diesem Sinne ist Deutschland aufgrund seiner Tradition und besten Ausbildung der Arbeitnehmer für chemische und technische Produktionen ein Land mit besonderer Standortattraktivität. Beispiele dafür sind der weltweit größte Chemiekonzern BASF sowie die Automobilwerke BMW, Mercedes und Volkswagen. Allerdings schließt es die besondere Standortattraktivität Deutschlands nicht aus, dass deutsche Unternehmen auch im Ausland produzieren. Die BASF beschäftigt 113.000 Mitarbeiter in mehr als 80 Ländern, was bereits durch den Vertrieb der BASF-Produkte erforderlich ist. Die Tochtergesellschaft Volkswagen do Brasil produziert Modelle, die besonders für die Märkte in Südamerika und Afrika geeignet sind. Hier stehen die Nähe zum Absatzmarkt und die im Verhältnis zu Deutschland niedrigen Produktionskosten im Vordergrund.

Der deutsche Steuergesetzgeber verbesserte die Steuerwettbewerbsfähigkeit, indem er den Körperschaftsteuersatz von 56 % (1977) auf gegenwärtig 15 % und den Spitzensatz des Einkommensteuertarifs von 56 % (1989) auf gegenwärtig 45 % absenkte. Nach diesen Steuersenkungen kann Deutschland als ein international steuerwettbewerbsfähiges Land bewertet werden. Ein Beispiel für fehlende Steuerwettbewerbsfähigkeit ist Frankreich während der Präsidentschaft von *François Hollande*[75]. Ein für zwei Jahre angesetzter Spitzensteuersatz von 75 % für Einkommen ab einer Million Euro und besonders die enteignende Vermögensteuer[76] bewirkten den Wegzug wohlhabender Franzosen in die Schweiz, nach Belgien oder Großbritannien.

3. Das Steuerfluchtsyndrom

Wie das Beispiel Frankreichs zeigt, folgt aus der internationalen Wettbewerbsunfähigkeit von Staaten das Steuerfluchtsyndrom: Es gibt Steuerzahler, die in einem Land reich geworden sind und dann, wenn die Steuern anfallen, die Flucht ergreifen, weil sie keine Steuern zahlen wollen. Typisches Beispiel hierfür ist der Kaufhauskönig *Helmut Horten*, der nach *Kaufhof*, *Hertie* und *Karstadt* die viertgrößte deutsche Kaufhauskette aufbaute. 1968 zog *Helmut Horten* mit seiner Frau in das schweizerische Tessin. Von dort aus verkaufte er die Aktien des nach ihm benannten Konzerns und versteuerte den Gewinn nach hartem Ringen mit der Finanzverwaltung nicht. Da die Rechtslage damals nicht ganz eindeutig war, wurde kein langjähriger Finanzgerichtsprozess geführt, sondern die Besteuerung des Veräußerungsgewinns für die Zukunft in § 6 Außensteuergesetz, einem Paragraphen von mehreren Druckseiten gesetzlich geregelt.

Eine ganz andere Botschaft vermittelt *Wolfgang Grupp*, der Inhaber von *Trigema*. Er verkündet im Fernsehen: „Ich zahle meine Steuern in Deutschland" und wirbt damit für den Produktionsstandort Deutschland. Die komplette Produktion finde in Deutschland statt und bei *Trigema* habe es seit mehr als 30 Jahren weder Kurzarbeit noch betriebsbedingte Entlassungen gegeben. Kindern von Mitarbeitern werde nach dem Schulabschluss ein Arbeits- oder Ausbildungsplatz garantiert[77]. Gewiss ist es legitim, Lücken in Steuergesetzen zu nutzen. Jedoch ist es steuermoralisch nicht zu akzeptieren, wenn jemand seinen Reichtum einem Land verdankt und diesem Land die Steuern verweigert, die infolge des Reichtums zu zahlen sind. Die Öffentlichkeitsarbeit von *Wolfgang Grupp* belegt eindrucksvoll dessen Gemeinsinn, dem man erfolgreiche Werbung wünscht.

4. Unternehmer und Arbeitnehmer im internationalen Steuerwettbewerb

Der internationale Steuerwettbewerb sorgt für günstige Steuerbedingungen. Er schränkt insbesondere die Möglichkeit hoher Steuersätze ein. Der gegenwärtige Spitzensatz der deutschen Einkommensteuer von 45 % ist dem internationalen Steuerwettbewerb zu verdanken. Indessen wird die Steuergerechtigkeit durch den internationalen Steuerwettbewerb insofern gefährdet, als nicht alle Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, die Vorteile des internationalen Steuerwettbewerbs zu nutzen.

a) *Unternehmer*[78] können die durch den internationalen Steuerwettbewerb erzeugten günstigen Steuerbedingungen uneingeschränkt nutzen, indem sie ihre ausländischen Gewinne im Ausland dort belassen, wo die Besteuerung unter Berücksichtigung von Doppel-

75 Dazu der Artikel „Frankreichs Sozialisten vertreiben Reiche" in der FAZ vom 8.8.2015.

76 Siehe oben IX 2. Die FAZ zitiert den Pariser Steueranwalt *Eric Desmorieux* wie folgt: „Was die Franzosen am stärksten zum Wegzug verleitet, ist die Vermögensteuer … Sie haben ihr ganzes Leben hohe Einkommensteuern gezahlt und im Fall eines Unternehmensverkaufs zusätzlich dem Staat viel Geld überlassen. Wenn Sie dann durch die Vermögensteuer jedes Jahr weiter zur Kasse gebeten werden – und das im Zuge eines administrativ aufwendigen Verfahrens-, dann haben viele genug von Frankreich."

77 Siehe *Trigema*, Wikipedia.

78 Dazu *Lang*, StuW 2011, 144.

besteuerungsabkommen[79] am Günstigsten sind. Das internationale Steuerrecht liefert dem steuerlich gut beratenen Unternehmer eine Fülle von Möglichkeiten, sein international erwirtschaftetes Einkommen mit geringer oder gar ohne Steuerbelastung zu erzielen.

b) Demgegenüber kann der *Arbeitnehmer* seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht auf Niedrigsteuerländer verteilen. Er hat sie in der Regel im Wohnsitzstaat zu versteuern. Übt der Arbeitnehmer die Tätigkeit nicht im Wohnsitzstaat aus, so greift die Besteuerung des Staates Platz, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Zudem hängt die Entscheidung, wo der Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt, nicht in erster Linie von der Besteuerung ab. Zum Beispiel werden Ingenieure nicht wegen der günstigen Besteuerung, sondern wegen einer technisch zu erbringenden Leistung in das Ausland geschickt.

Natürlich ist es ratsam, dass der Arbeitgeber auch die Steuerrechtslage klären lässt, damit bei der Entsendung von Arbeitnehmern in das Ausland keine Steuerplanungsfehler entstehen. So sollte man z.B. bei der Entsendung des Arbeitnehmers in Hochsteuerländer darauf achten, dass sich der Arbeitnehmer nicht mehr als 183 Tage aufhält, wenn die Besteuerung des Arbeitslohnes höher ist als in Deutschland[80]. Umgekehrt ist es vorteilhaft, wenn in einem Niedrigsteuerland die dortige Besteuerung durch längerfristige Aufenthalte genutzt wird. Vorrang vor der Besteuerung sollten allerdings die Lebensbedingungen haben. Als besonders attraktives Land kann die Schweiz anerkannt werden, wo Steuerlast und Lebensqualität in einem besonders günstigen Verhältnis stehen.

XI. Besteuerung von Unternehmen

1. Besteuerung von Unternehmen im Zeitalter der Globalisierung

Wie bereits oben (X.2.) dargelegt, hat der deutsche Gesetzgeber mit einer Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 56 % auf gegenwärtig 15 % die internationale Steuerwettbewerbsfähigkeit hergestellt, dadurch jedoch die Steuergerechtigkeit gegenüber dem Arbeitnehmer nicht unerheblich beeinträchtigt. Hierzu stellt sich nunmehr die Frage, ob dies gerechtfertigt werden kann. Wesentlich für Antwort auf diese Frage ist der Nutzen des deutschen Arbeitnehmers, wenn Unternehmen in Deutschland international wettbewerbsfähig besteuert werden.

Im Zeitalter der Globalisierung haben Unternehmen vielfältige Möglichkeiten, ihre Produktion in Niedriglohnländer zu verlegen und von dort aus ihre Produkte weltweit zu liefern. Im internationalen Wettbewerb herrscht das Nutzenprinzip, mit dem das Ziel der Gewinnmaximierung verfolgt wird[81]. Werden Unternehmen in Deutschland international nicht wettbewerbsfähig besteuert, so wird dadurch die Tendenz gestärkt, Produkte nicht in Deutschland herzustellen. Ein wesentliches Argument, in Deutschland zu produzieren, ist die Qualifikation der deutschen Arbeitnehmer. Dieser Qualifikation stehen allerdings hohe Lohnkosten gegenüber.

Die deutsche Automobilwirtschaft ist ein gutes Beispiel für die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland. Das internationale Ansehen sowie der nachhaltig hohe Qualitätsstandard von BMW, Mercedes und Volkswagen ermöglichen eine gewinnbringende Produktion in Deutschland. Indessen zeigt die Produktion von Volkswagen in Brasilien, dass die Attraktivität eines deutschen Produktionsstandortes durchaus seine Grenzen hat. So gründete der Volkswagenkonzern bereits 1953 eine brasilianische Tochtergesellschaft[82], welche die Märkte in Südamerika und Afrika beliefert. Dies ist ein deutliches Zeichen dafür, dass auch in einem sehr erfolgreichen Kernbereich der deutschen Wirtschaft die Bedingungen des internationalen Standortwettbewerbs beachtet werden müssen. Dazu gehört nicht nur eine international wettbewerbsfähige Besteuerung. Ein sehr wichtiger Faktor sind auch die *Lohnkosten*. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Lohnkosten wird von den deutschen Gewerkschaften leider nicht hinreichend zur Kenntnis genommen.

Für multinational tätige Unternehmen wie z.B. *Google* ist es relativ leicht, die Steuerlast durch sog. „Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS)[83] zu minimieren. So überträgt das *Google*-Mutterunternehmen mit Sitz in den USA[84] die Lizenzen für die Nutzung der Suchmaschine auf eine Tochtergesellschaft, die ihren Sitz in einer Steueroase auf den Bermudas hat. Sodann werden die Lizenzen an eine niederländische Tochtergesellschaft vergeben, welche die Lizenzen an eine irische Tochtergesellschaft vergibt. In diesem Fall werden nach der EU-Lizenzgebührenrichtlinie keine irischen Quellensteuern erhoben. Gegen solche missbräuchlichen Gestaltungsstrategien hat die Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) im Juli 2013 einen Aktionsplan der OECD gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen multinational tätiger Unternehmen verabschiedet. Es bleibt nun abzuwarten, wie erfolgreich diese Initiative für einen fairen internationalen Steuerwettbewerb sein wird. Eines steht fest: Das steuerliche Verhalten multinational tätiger Unternehmen ist schwer in den Griff zu bekommen.

---

79 Doppelbesteuerungsabkommen sind keine Abkommen der Doppelbesteuerung, sondern Abkommen zur *Vermeidung* einer Mehrfachbelastung. Das bietet die Möglichkeit, Gewinne überhaupt nicht zu versteuern, indem z.B. die Finanzbehörde eines ostasiatischen Landes, dem die Besteuerung zusteht, keine Steuern erhebt.

80 Zu Einzelheiten s. *Schaumburg* (FN 39) S. 814 ff.

81 Dazu *Lang*, StuW 2011, 144, 146 f. Diese Publikation basiert auf Vorträgen, die der Verfasser im November und Dezember 2009 in Brasilien gehalten hat.

82 Volkswagen do Brasil Sociedade Limitada mit Sitz in São Bernado do Campo.

83 Siehe Wikipedia, Base Erosion and Profit Shifting.

84 *Google*-Inc., 1600 Amphitheatre Parkway, Mountain View, CA 94043, USA.

2. Von der Körperschaftsteuer zu einer gleichheitskonformen Unternehmensteuer

Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen[85] werden sehr unterschiedlich besteuert. Kapitalgesellschaften sind körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und genießen einen international wettbewerbsfähigen Steuersatz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG), während Gewinne von Personenunternehmen der progressiven Einkommensteuer mit einem Spitzensatz von 45 % (§ 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG) unterliegen. Diese unterschiedliche Steuerbelastung beeinträchtigt erheblich die Rechtsformwahl, bei der das Unternehmensinteresse im Vordergrund stehen sollte. So gibt es Personenunternehmer, bei denen die persönliche Haftung erwartet wird wie bei Freiberuflern (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), u.a. niedergelassenen Ärzten und Rechtsanwälten. Die einheitliche Lösung besteht in dem Ersatz der Körperschaftsteuer durch eine *Unternehmensteuer*, die Körperschaften und Personenunternehmen gleichbehandelt. Eine derartige rechtsformneutrale[86] und folglich gleichheitskonforme Unternehmensteuer habe ich für die Beratung der mittel- und osteuropäischen Staaten im Auftrage der Bundesrepublik Deutschland ausgearbeitet[87]. Sodann hat die von mir geleitete Kommission „Steuergesetzbuch" ein „Allgemeines Unternehmensteuergesetz" entwickelt[88].

3. Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer

Nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG steht das Aufkommen der Gewerbesteuer den Gemeinden zu. Aus dieser Regelung leitet das BVerfG[89] die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer ab. *Klaus Tipke*[90] hat sich mit der Rechtfertigung der Gewerbesteuer sehr ausführlich befasst und ist zu dem überzeugenden Ergebnis ihrer Gleichheitswidrigkeit gelangt. Es ist mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren, dass nur Gewerbetreibende, nicht jedoch andere Berufe kommunalsteuerlich belastet werden[91]. Werden bestimmte Berufstätigkeiten mit einer *Sondersteuer* wie die Gewerbesteuer belegt, hingegen andere Berufe (freie Berufe, Land- und Forstwirte, nichtselbständige Berufe) nicht, so stellt dies auch einen verfassungswidrigen Eingriff in die Berufsfreiheit dar[92]. Gleichwohl hat das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer stets bejaht[93].

4. Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft

Wie ich bei der Kommission „Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft erlebte, gibt es wohl kaum ein politisch umstritteneres Steuergebiet als die Kommunalsteuern. Das hängt damit zusammen, dass jede Gemeinde Gewinner und keine Gemeinde Verlierer sein möchte. Tatsächlich ist das kommunale Steueraufkommen sehr ungleich verteilt, so dass ein starkes Reformbedürfnis besteht. Es war u.a. Aufgabe der Kommission „Steuergesetzbuch", die sog. *Stadt-Umland-Problematik* zu lösen. Gewerbebetriebe existieren vor allem in Großstädten, weil diese über eine vielfältige Infrastruktur, vor allem über eine Vielzahl von Kunden verfügen. So sind z.B. die großen Einzelhandelsunternehmen (*Karstadt*, *Kaufhof* etc.) nur in Großstädten niedergelassen. Mithin besteht das Bedürfnis, das kommunale Steueraufkommen auf mehr Säulen zu stellen. Dazu erarbeitete die Kommission „Steuergesetzbuch" das folgende *Vier-Säulen-Modell*[94]:

a) Grundsteuer (erste Säule)

Die Grundsteuer gilt als eine der ältesten Steuern in der Geschichte der Besteuerung. Sie kann bis in das Jahr 2000 v. Chr. zurückverfolgt werden[95]. Sie wird mit dem nach unserer Auffassung nicht steuergerechten Äquivalenzprinzip[96] gerechtfertigt[97]. Die Grundsteuer ist wie die Vermögensteuer[98] eine Vermögenssubstanzsteuer und daher mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbaren. Dies zeigen besonders die Fälle, in denen ein verarmter Grundstückseigentümer sein Grundstück verkaufen muss. In solchen Fällen ist es gerecht, wenn die Grundsteuer nicht mehr erhoben wird, was durch einen Billigkeitserlass nach § 227 AO möglich ist. Der Billigkeitserlass entspricht der Gerechtigkeitsidee, dass der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im konkreten Einzelfall Rechnung getragen werden muss[99]. Nicht akzeptabel ist die Anknüpfung der Grundsteuer an die *Einheitswerte*. Die Kommission „Steuergesetzbuch" erkannte einerseits das Gerechtigkeitsdefizit der Grundsteuer, war sich aber andererseits bewusst, dass der Vorschlag ihrer Abschaffung als realitätsfremd wahrgenommen werden würde und begründete daher die Beibehaltung der Grundsteuer wie folgt: „Die Grundsteuer hat als Kommunalsteuer eine lange Tradition. Die Bürger sind

85 Personenunternehmen sind Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften einschließlich GmbH & Co. KG, auch wenn diese eine sog. Publikumsgesellschaft ist (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 54/93, BStBl. II 1995, 794).

86 Dazu *Lang*, in FS Herzig, 2010, S. 323.

87 *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, verfasst im Auftrage der durch den Bundesminister der Finanzen vertretenen Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993, §§ 150 ff.

88 *Lang/Eilfort* (FN 46) S. 237 ff.

89 BVerfGE 13, 290; 13, 331, 348; 19, 101, 112; 21, 54, 63, 65 f.; 26, 1, 8; 46, 224, 236 (dazu *Orth*, StuW 1979, 77).

90 Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer m.w.N. *Tipke* (FN 53) S. 1132 ff., mit dem Ergebnis, dass die Abschaffung der Gewerbesteuer geboten sei.

91 Siehe *Seer*, FR 1998, 1022.

92 So zutreffend *Seer*, FR 1998, 1023. Umfassend zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben *Hey*, in FS Herzig, 2010, S. 7.

93 Grundlegend die Entscheidung des BVerfG vom 13.5.1969, BVerfGE 26, 1. Siehe auch die Entscheidung des BFH vom 4.7.2012, BStBl. II 2013, 30.

94 Dazu *Jachmann*, StuW 2006, 115. Siehe im Weiteren den Werkstattbericht in: *Lang/Eilfort* (FN 46) S. 426 ff.

95 So mit Nachweisen *Seer* (FN 16) § 16 Rz. 1.

96 Dazu oben VI.3.

97 Gegen die Rechtfertigung der Grundsteuer ausführlich *Seer* (FN 16) § 16 Rz. 2 ff.

98 Zur Vermögensteuer s. bereits oben IX.2.

99 *Seer* (FN 16) § 16 Rz. 329.

an sie gewöhnt. Schon aus diesem Grund spricht sich die Kommission dafür aus, die Grundsteuer als Bestandteil des kommunalen Steuersystems beizubehalten. Allerdings ist deren Reformbedürftigkeit hinlänglich bekannt. Vor allem das Anknüpfen an den veralteten Einheitswerten führt zu gleichheitswidrigen Verwerfungen bei der Besteuerung."[100]

Die Steuergerechtigkeit kann also nur durch eine aktuelle Bewertung der Grundstücke hergestellt werden. Es müssten die Wertschwankungen zeitnah ermittelt werden und dabei eine akzeptable Relation von Verwaltungsaufwand und zeitnahem Grundstückswert gefunden werden.

b) Bürgersteuer (zweite Säule)

Die Bürgersteuer hat ihre verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG, wonach zu den Grundlagen der finanziellen kommunalen Eigenverantwortung eine Steuerquelle mit Hebesatzrecht gehört. Nimmt man die Verursacher gemeindlicher Lasten und die Nutznießer der gemeindlichen Infrastruktur in das Blickfeld, so sind es nicht allein die Unternehmen, sondern auch die Menschen, die in einer Gemeinde wohnen[101].

c) Kommunale Unternehmensteuer (dritte Säule)

Wie bereits oben (XI.3) dargelegt, ist die Gewerbesteuer verfassungswidrig. Deshalb erweiterte die Kommission „Steuergesetzbuch" die kommunale Unternehmensteuerpflicht auf alle in der Gemeinde ansässigen Unternehmen: Gewerbebetriebe, freiberufliche sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe.[102]

d) Betriebslohnsteuer (vierte Säule)

Schließlich wird durch einen Anteil am örtlichen Lohnsteueraufkommen (kommunale Betriebslohnsteuer) i.H.v. 2 % der gezahlten Bruttolöhne eine geringe Konjunkturanfälligkeit erreicht, ohne den Unternehmer zusätzlich zu belasten[103].

e) Zusammenfassung

Mit dem Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft wird erreicht, dass das Kommunalsteuersystem auf alle wirtschaftskraftbezogenen Steuerquellen i.S.d. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 GG erstreckt wird. Damit wird *erstens* eine aufgabenadäquate Finanzausstattung erreicht. *Zweitens* wird die lokale Wirtschaftskraft durch die kommunale Unternehmensteuer und die Bürgersteuer steuerlich breiter erfasst. Damit kann die gleichheitswidrige Sonderbelastung der Gewerbebetriebe durch die Gewerbesteuer erheblich gesenkt werden. *Drittens* trägt die Betriebslohnsteuer zur Konjunkturstabilität des kommunalen Steuersystems bei. Schließlich soll *viertens* die Gemeinde durch ihre Lage nicht beteiligt werden. Das Vier-Säulen-Modell leistet vor allem einen Beitrag zur Lösung der oben[104] erwähnten Stadt-Umland-Problematik.

XII. Familiensteuergerechtigkeit

1. Das familiäre Existenzminimum

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Das BVerfG qualifiziert Art. 6 Abs. 1 GG als einen besonderen Gleichheitssatz, der das familiäre Existenzminimum gewährleistet[105]. In einem dualen System werden Eltern einkommensteuerliche *Kinderfreibeträge* (§ 32 EStG) und *Kindergeld* (§§ 62 ff. EStG) gewährt. Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf[106]. Notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums[107] ist auch der *Betreuungsbedarf*. Insofern darf das Betreuungsgeld[108] nicht besteuert werden. Dazu konstatiert das BVerfG: „Die Leistungsfähigkeit von Eltern wird, über den existenziellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Der Betreuungsbedarf muss als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne dass danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird."[109]

Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG berücksichtigt der Kinderfreibetrag i.H.v. 2.304 Euro das „sächliche Existenzminimum". Für den Betreuungs- und Erziehungsbedarf oder Ausbildungsbedarf kann nach § 32 Abs. 6 Satz 1 ein Freibetrag von 1.320 Euro abgezogen werden. Diese beiden Beträge verdoppeln sich bei zusammenveranlagten Ehegatten, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht.

---

100 *Lang/Eilfort* (FN 46) S. 438.

101 Siehe *Jachmann*, in: Lang/Eilfort (FN 46) S. 441, 451/452 (Unternehmensteuer und Bürgersteuer).

102 Siehe *Jachmann* (FN 101).

103 Siehe *Jachmann* (FN 101) S. 453.

104 Siehe oben den ersten Absatz von IV.

105 BVerfG vom 10.11.1998, BVerfGE 99, 216, Leitsatz 1: „Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz. Er verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen. Dieses Benachteiligungsverbot steht jeder belastenden Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) oder die Wahrnehmung des Elternrechts in ehelicher Erziehungsgemeinschaft (Art. 6 Abs. 1 und 2 GG) anknüpft."

106 So BVerfG vom 10.11.1998, BVerfGE 99, 246, Leitsatz Buchstabe a).

107 Siehe BVerfGE 82, 60, 85; 87, 153, 169 ff.

108 Das Betreuungsgeld i.H.v. 150 € pro Kind wird gezahlt, wenn Kinder zwischen dem 15. und 36. Lebensmonat von den Eltern zu Hause betreut und nicht in eine Kita gegeben werden.

109 So BVerfG v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 216, Leitsatz 2. Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Qualität des Betreuungsbedarfs ist es ärgerlich, dass BVerfG v. 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, NJW 2015, 2399, das Betreuungsgeld aus Zuständigkeitsgründen gekippt hat. Man hätte den Bund das Betreuungsgeld eine Übergangsfrist mit verfassungsrechtlichem Erstattungsanspruch der Länder weiter zahlen lassen. Das wäre im Hinblick auf eine halbe Million betroffener Kinder angemessen gewesen.

2. Vom Ehegattensplitting zum Familienrealsplitting

a) Rechtfertigung des Ehegattensplittings

Das BVerfG[110] rechtfertigt das in der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG geregelte Ehegattensplitting wie folgt: Es sei „ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Dies gilt besonders für die Einkommensteuer.[111] Das Splitting entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, dass zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat.[112] Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet"[113]. Das Ehegattensplitting sei „keine beliebig veränderbare Steuer-‚Vergünstigung', sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung." Schließlich erkannte das BVerfG[114], dass die Ungleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern[115] mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren ist. Diese Ungleichbehandlung beseitigt § 2 Abs. 8 EStG[116]: „Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden".

b) Erweiterung des Ehegattensplittings zu einem Familienrealsplitting

Auf dem 60. Deutschen Juristentag 1994 in Münster zu dem Thema „Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern?"[117] wurde die Abschaffung des Ehegattensplittings mit deutlicher Mehrheit[118] abgelehnt, hingegen der folgende, unter meiner Mitwirkung[119] erarbeitete Vorschlag eines *Familienrealsplittings* mit überwältigender Mehrheit angenommen[120]: „Das Ehegattensplitting ist in eine Form der Familienbesteuerung umzugestalten, welche das Familienexistenzminimum in Übereinstimmung mit dem Sozialhilferecht steuerfrei stellt und die familienrechtlich vorgegebene Einkommensverteilung in Ehe und Familie nachvollzieht".

Die für Ehegatten geltende Splitting-Regelung des § 32a Abs. 5 EStG setzt zunächst voraus, dass die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In diesem Falle beträgt die Einkommensteuer das Zweifache des Betrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt. Dadurch wird die Progression besonders gemindert, wenn nur ein Ehegatte Einkommen erzielt. Nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG werden Ehegatten getrennt veranlagt, wenn einer der Ehegatten getrennte Veranlagung wählt. Befindet sich eine Ehe in einer tiefen Krise, so kann die Verweigerung der Zusammenveranlagung durch einen Ehegatten zu heftigen Streitigkeiten führen. Grund des Streits ist hier häufig, dass die Höhe des Einkommens dem anderen Ehegatten nicht bekannt sein soll. Derartige Situationen sind dann oft die Vorstufe zu einem Getrenntleben. Man sollte es in einer Ehe nicht so weit treiben, dass das Finanzamt der Gewinner ist.

Bei der Erweiterung des Ehegattensplittings zu einem *Familienrealsplitting* wird die Splittingregelung des § 32a Abs. 5 EStG durch die Abziehbarkeit der *zivilrechtlich bestehenden Unterhaltsleistungen* ergänzt. Diese Unterhaltsleistungen mindern das gemeinsam zu versteuernde Einkommen, was einer intakten Ehe entspricht. Akzeptiert der nicht unterhaltspflichtige Ehegatte diese Regelung nicht, so bleibt wiederum nur die getrennte Veranlagung, bei der nur der unterhaltspflichtige Ehegatte die Unterhaltsleistung von seinem Einkommen abziehen kann. Die von den Eltern abgezogenen Unterhaltsleistungen haben die Kinder zu versteuern. Dabei ist der sozialhilferechtlich vorgegebene Existenzminimumbetrag abzuziehen.

Bei den *alleinstehenden* Müttern oder Vätern können diese die Unterhaltsleistung abziehen. Bei dem Kind ist die Unterhaltsleistung abzgl. des Kinderfreibetrags anzusetzen. Krankheitskosten, Kosten eines Internats u.a. Kosten können die Eltern ohne Ansatz bei den Kindern absetzen. Hier ist allerdings zu prüfen, ob überhaupt eine zivilrechtliche Verpflichtung besteht. Reisen z.B. sehr reiche Eltern sehr viel und werden deshalb die Kinder in einem prominenten Internat untergebracht, wo sie mit anderen Kindern reicher Leute zusammenleben und eine anspruchsvolle Ausbildung erhalten, so können diese Eltern hierzu unterhaltsrechtlich verpflichtet sein und folglich die Internatskosten abziehen. Hier handelt es sich allerdings um einen Fall, in dem die Dogmatik der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen eine Grenze

110 BVerfG vom 3.11.1982, BVerfGE 61, 319.
111 BVerfG vom 3.11.1982, BVerfGE 61, 343/344.
112 BVerfG vom 3.11.1982, BVerfGE 61, 345/346 (unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung).
113 Hinweis auf meine dem BVerfG vorliegende, jedoch noch nicht veröffentlichte Habilitationsschrift (*Lang* (FN 25) S. 627 ff., 629/630).
114 BVerfG vom 7.5.2013, FR 2013, 712.
115 Die Lebenspartnerschaft besteht aus zwei Personen gleichen Geschlechts und ist im Gesetz über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz) vom 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266, geregelt.
116 Art. 1 Nr. 1 Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013 (Gesetz vom 15.7.2013, BGBl. I, 2397; Geltung ab 19.7.2013 in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist [§ 52 Abs. 2a EStG]).
117 Abteilung Arbeits- und Sozialrecht [O]); Publikation: Deutscher Juristentag, Verhandlungen des 60. Deutschen Juristentages Münster 1994, Verlag *C.H. Beck*, München 1994: Band II/1 (Referate und Beschlüsse) sowie Band II/2 (Diskussion und Beschlussfassung).
118 65 Nein-Stimmen zu 46 Ja-Stimmen bei 14 Enthaltungen (s. Band II/2, O 201).
119 Siehe *Lang*, Referat, O 61, O 79 f. (Zur realitätsgerechten Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen und Familienexistenzminimum).
120 106 Ja-Stimmen; 1 Nein-Stimme; 12 Enthaltungen (s. Band II/2, O 201).

erreicht hat, wo sich manchem Sozialpolitiker die Haare sträuben dürften.

XIII. Die Besteuerung der Zukunftsvorsorge

1. Drei Säulen der Alterssicherung in Deutschland

Es gibt Menschen, die überhaupt nicht für ihr Alter vorsorgen. Die Fabel „Die Ameise und die Grille"[121] von *Jean de La Fontaine* lehrt die Folgen: Während die Grille im Sommer „alle Leut" durch ihr Zirpen erfreut, sammelt die Nachbarin Ameise Nahrung für den Winter. Als dann die Grille im Winter friert und hungert, gibt die Nachbarin Ameise ihr den Rat, sich durch Tanzen warm zu halten. In einem modernen Sozialstaat wie Deutschland erleiden alte Menschen, die nicht für ihr Alter vorgesorgt haben, nicht zwangsläufig das Schicksal der Grille. Sie werden durch die Sozialhilfe aufgefangen, wenngleich ich unter einer Kölner Brücke schlafende alte Menschen angetroffen habe, die keine Neigung haben, das Sozialamt aufzusuchen. Sie ernähren sich von Suppen einer gemeinnützigen Organisation oder sie betteln.

In Deutschland ruht die Alterssicherung auf drei Säulen[122], erstens die *staatliche* Altersversorgung (Beamtenpensionen, gesetzliche Rentenversicherung und Zusatzversorgung im öffentlichen Dienst), zweitens die *betriebliche* Altersversorgung[123] und *drittens* die *private* Zukunftsvorsorge[124].

2. Zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit von Modellen der Zukunftsvorsorge

Die Antwort auf die Frage, welche Formen der Zukunftsvorsorge steuerlich am vorteilhaftesten sind, ist einfach: die Modelle der *nachgelagerten* Besteuerung. Die Pension eines Beamten wird nicht durch Beiträge finanziert, die er aus versteuertem Einkommen leistet. Er erhält von vorneherein ein niedrigeres Gehalt. Dadurch wird seine Pension mit nicht zugeflossenen Einkünften finanziert. Die steuerliche Vorteilhaftigkeit ergibt sich aus der Verteilung der Einkünfte auf die Zeit der Erwerbstätigkeit und die Zeit des Ruhestands, also auf die *Lebenszeit*. Dadurch entsteht unter den Bedingungen progressiver Besteuerung eine erhebliche Steuerersparnis.

Das BVerfG hat mit Urteil vom 6.3.2002[125] entschieden, dass die unterschiedliche Besteuerung der Sozialversicherungsrenten und der Beamtenpensionen mit dem Gleichheitssatz unvereinbar ist. Zudem hat das BVerfG ein Verbot der Doppelbesteuerung ausgesprochen[126]. Infolge der Entscheidung des BVerfG wird die staatliche Altersversorgung in einem Übergangszeitraum von 2005 bis 2040 in eine voll nachgelagerte Besteuerung überführt, sozusagen der Beamtenbesteuerung angeglichen. Die fünf Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung[127] sind wohl einheitlich am Prinzip der nachgelagerten Besteuerung ausgerichtet[128]; jedoch wird dieses Prinzip durch Limitierungen und Fiktionen eines Lohnzuflusses so häufig durchbrochen, so dass die Besteuerung der betrieblichen Alterseinkünfte noch weit von einem System nachgelagerter Besteuerung entfernt ist[129]. Die Übertragung der Altersversorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf einen neuen Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 55 EStG steuerfrei.

Die steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung wird ergänzt durch die steuerliche Förderung der privaten Altersversorgung[130], die besonders verzerrend[131] wirkt. Zu erwähnen ist hier die Riester-Rente, eine kapitalgedeckte private Zusatzversorgung, die durch Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG und Versteuerung der Bezüge nach § 22 Nr. 5 EStG nachgelagert besteuert wird[132], sowie den die Riester-Rente ergänzenden sog. Wohnriester (§§ 92a; 92b EStG)[133]. Vor allem ist zu bemängeln, dass nicht alle Steuerpflichtige zu einem einheitlichen System der nachgelagerten Besteuerung der Zukunftsvorsorge haben. Es werden hauptsächlich Arbeitnehmer gefördert. Wenn jemand keinen Zugang zu einer nachgelagert besteuerten Zukunftsvorsorge hat und den Lebensunterhalt im Alter durch die Anschaffung von Mietwohnungen und -häusern sichert, dann kann er zwar steuerlich Gebäudeabschreibungen geltend machen. Diese können jedoch nach den §§ 7 ff. EStG erst im Rahmen der Erzielung von Einkünften geltend gemacht werden. Hier besteht eine Lücke in der steuerlichen Behandlung der Zukunftsvorsorge. Es müsste während der Zeit des Ansparens von Anschaffungskosten für Mietimmobilien das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung verwirklicht werden, wobei dann allerdings nicht nur die Mieteinkünfte, sondern auch

121 Gekürzte Fassung: Grillchen, das den Sommer lang zirpt und sang, litt, da nun der Winter droht, harte Zeit und bittre Not: Nicht das kleinste Würmchen nur und von Fliegen keine Spur. Vor Hunger weinend leise schlich's zur Nachbarin Ameise, fleht sie an, in ihrer Not ihr zu leihn ein Körnlein Brot … Fragt die Borgerin: „Was hast Du im Sommer denn getrieben?" „Tag und Nacht hab ich ergetzt durch mein Singen alle Leut." „Durch Dein Singen? Sehr erfreut! Weißt du was? Dann tanze jetzt!".

122 *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 564 ff.

123 *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 480 ff.

124 Zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge und der betrieblichen Altersversorgung BMF vom 24.7.2013, BStBl. I 2013, 1022.

125 BVerfGE 105, 73.

126 BVerfG (FN 125). Dazu *Hopf*, Das Verbot der doppelten Besteuerung von Alterseinkünften, 2009; *Seckelmann*, DStR 2013, 69 (Anforderungen von BVerfGE 105, 73, nicht erfüllt).

127 Geregelt in dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG): 1. Direktzusage (§ 1b Abs. 1 BetrAVG); 2. Direktversicherungszusage (§ 1b Abs. 2 BetrAVG); 3. Pensionsfonds/Pensionskasse (§ 1b Abs. 1 BetrAVG); 4. Unterstützungskasse (§ 1b Abs. 1 BetrAVG); 5. Entgeltumwandlung (§§ 1a; 1b Abs. 5 BetrAVG). Zu den Versorgungsbezügen von Arbeitnehmern sehr ausführlich *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 480 ff.

128 *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 572.

129 So zutreffend *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 572.

130 Dazu BMF vom 24.7.2013 (FN 3).

131 So zutreffend *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 573.

132 *Hey* (FN 21) § 8 Rz. 574, mit zahlr. Nachweisen.

133 Eingeführt mit dem sog. Eigenheimrentengesetz vom 29.7.2008, BGBl. I 2008, 1509.

die Einkünfte aus der Immobilienveräußerung[134] besteuert werden müssten.

XIV. Die wesentlichen Aussagen des Beitrags

1. *Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit*: Wenn Menschen glücklich in einer Gesellschaft zusammenleben, werden sie die Gesellschaft als gerecht empfinden. Die Verantwortung für das Glück trägt jedoch zuerst der Mensch selbst, indem er einen von der Gesellschaft anerkannten Plan durchführt. Der moderne Rechtsstaat konkretisiert in seiner Verfassung eine objektive Ordnung der Gerechtigkeit. Während die Besteuerung am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten ist, haben sich die staatlichen Leistungen am Bedürfnisprinzip zu orientieren. Diese gerechte sozialstaatliche Umverteilung setzt voraus, dass der Staat dafür sorgt, dass alle Steuerpflichtigen die geschuldeten Steuern zahlen.

2. *Das Phänomen des ungerechten Rechts:* Viele Steuerzahler halten das Steuerrecht für ungerecht. Das Phänomen des ungerechten Rechts bringt bereits das altrömische Sprichwort „summum ius summa iniuria" zum Ausdruck. Dieses Sprichwort meint, dass ein auf die Spitze getriebenes Recht schwerstes Unrecht bedeuten kann. Die moderne Methodenlehre orientiert sich am Zweck eines demokratisch zustande gekommenen Gesetzes. Auf diese Weise kann die vom Gesetzgeber gewollte Gerechtigkeit durchgesetzt werden.

3. *Die Ordnungsfunktion des Rechts:* In einer Demokratie kommt das Recht durch die Mehrheit der gewählten Volksvertreter zustande. Das Steuerrecht wird durch die Finanzverwaltung und die FG angewendet. Die Finanzverwaltung hat nach dem Gewaltenteilungsprinzip eine eigenständige Verantwortung für die Rechtsfindung und kann sich daher mit den sog. Nichtanwendungserlassen wehren. Inakzeptabel sind die sog. Nichtanwendungsgesetze. Hier missbraucht die Finanzministerialbürokratie ihre Funktion als Ratgeber des Gesetzgebers, um für den Fiskus ungünstige Entscheidungen des BFH auszuhebeln.

4. *Die Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts:* Durch Nichtanwendungsgesetze wird die Gerechtigkeitsfunktion des Richterrechts erheblich beeinträchtigt. Besonders ist zu bemängeln, dass viele Streitfälle nur von einer einzigen Instanz entschieden werden, weil die Revision zum BFH häufig nicht zugelassen wird.

5. *Die Legitimation der Erhebung von Steuern:* Die Boston Tea Party ist ein wegweisendes Ereignis für die demokratische Erhebung der Steuererhebung. Das Grundgesetz unterscheidet die *Steuergesetzgebungshoheiten* (Art. 105 GG), die *Steuertragshoheiten*, welche den Steuergläubiger bestimmen (Art. 106; 107 GG) sowie die *Steuerverwaltungshoheiten* (Art. 108 GG).

6. *Die Prinzipien der Steuergerechtigkeit* sind hauptsächlich das Legalitätsprinzip (Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) und das Leistungsfähigkeitsprinzip, das materiell bedeutendste Prinzip der Steuergerechtigkeit. Es fordert die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip widerspricht dem juristischen Steuerbegriff, nach dem Steuern Geldleistungen *ohne Gegenleistung* (§ 3 Abs. 1 AO) sind.

Das aus dem deutschen Sozialstaat abzuleitende Prinzip sozialstaatlich gerechter Besteuerung gebietet, das Existenzminimum in Höhe der Sozialhilfe steuerfrei zu stellen. Dies geschieht hauptsächlich durch den Grundfreibetrag i.H.v. 8.652 € (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) und durch Kinderfreibeträge i.H.v. 2.304 (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG). Schließlich wird der progressive Tarif durch das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt.

7. Bei den sog. *Steuervergünstigungen*, so z.B. Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen, Bewertungsfreiheiten, Freibeträge, Freigrenzen und Sonderabschreibungen, sind ungerechte Steuerprivilegien von sachgerechten Steuernormen zu unterscheiden. Verfassungsrechtlich geboten ist der erwähnte, das Existenzminimum berücksichtigende Grundfreibetrag. Normen zur *Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung* sind geboten, um den internationalen Wirtschaftsverkehr nicht zu erdrosseln. Hingegen sind Sonderabschreibungen abschaffungswürdig, weil sie zu wirtschaftlich unvernünftigen Investitionen anreizen.

8. Es ist ein internationales Phänomen, dass *Strukturreformen* von Steuergesetzen nur sehr selten gelingen. Die letzte Strukturreform der deutschen Steuergesetze liegt fast ein Jahrhundert zurück. Alle Bemühungen um eine vor allem steuervereinfachende Steuerreform sind bis heute gescheitert. Das liegt daran, dass sich die Gewinner einer Reform stillschweigend freuen, während die Verlierer der Reform mit ihrer Lobby stets erfolgreich Fundamentalreformen verhindert haben.

9. *Gerechte und ungerechte Steuern*: Die gerechteste Steuer ist die Einkommensteuer, weil ihre Bemessungsgrundlage die steuerliche Leistungsfähigkeit umfassend berücksichtigt. Hingegen besteuert die Körperschaftsteuer nur einen Teil der Unternehmen, z.B. die Kapitalgesellschaften und nicht die Personengesellschaften, deren Gewinne von den Gesellschaftern zu versteuern sind. Vorteilhaft für die Kapitalgesellschaft ist, dass Verluste nicht unmittelbar von den Gesellschaftern zu tragen sind.

Die international üblichen Unterschiede der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erfordern eine genaue fachliche Prüfung der *Rechtsformwahl*. So ist z.B. die Wahl einer GmbH bei riskanten Geschäften vorteilhaft, weil die Gesellschafter die Unternehmensverluste nicht zu tragen haben. Bei Aktiengesellschaften gibt es wegen der Vielzahl der Aktionäre keine Alternative zur Personengesellschaft.

Die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer besteuern die Vermögenssubstanz und wirken daher enteignend, was mit dem Postulat der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren ist. Das BVerfG stieß die Vermögensteuer 1995 in das Grab gleichheitswidriger Steuern. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer leidet unter einer Vielzahl von Ausnahmebestimmungen, so dass

134 Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen private Veräußerungsgeschäfte vor, deren Gewinne nicht besteuert werden, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zehn Jahre beträgt.

ihr Aufkommen gering ist. Wegen der Verlegung von Betrieben in ein erbschaft- und schenkungsteuerfreies Ausland wie z.B. Österreich steht der Schaden für den deutschen Arbeitsmarkt in einem nicht akzeptablen Verhältnis zu dem geringen Steueraufkommen.

10. *Steuern im internationalen Wettbewerb*: Im Zeitalter der Globalisierung haben Staaten darauf zu achten, dass sie international steuerwettbewerbsfähig sind. Dabei geht es nicht nur um niedrige Steuersätze, sondern um ein günstiges Verhältnis von Standortattraktivität und Steuerbelastung. In diesem Sinne ist Deutschland aufgrund seiner Tradition und besten Ausbildung der Arbeitnehmer für chemische und technische Produktionen ein Land mit besonderer Standortattraktivität. Im Verhältnis dazu kann die Steuerbelastung (Körperschaftsteuersatz: 15 %; Einkommensteuerspitzensatz: 45 %) als international wettbewerbsfähig bewertet werden.

11. *Besteuerung von Unternehmen*: Das steuerliche Verhalten multinational tätiger Unternehmen ist schwer in den Griff zu bekommen. Für diese Unternehmen ist es relativ leicht, die Steuerlast durch „Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) zu minimieren, indem Gewinne im Rahmen einer steuerminimierenden Konzernstruktur dort versteuert werden, wo die Besteuerung am günstigsten ist. Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen werden sehr unterschiedlich besteuert. Diese unterschiedliche Besteuerung sollte durch eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer beseitigt werden. Das von der Kommission „Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft entwickelte kommunalsteuerliche Vier-Säulen-Modell empfiehlt den Ersatz der verfassungswidrigen Gewerbesteuer durch eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer.

12. *Familiensteuergerechtigkeit*: Wichtigste Forderung der Familiensteuergerechtigkeit ist die Berücksichtigung des familiären Existenzminimums. Die familienrechtlichen Unterhaltsleistungen sind vollständig durch die Erweiterung des Ehegattensplittings zu einem Familienrealsplitting zu berücksichtigen.

13. *Besteuerung der Alterssicherung*: In Deutschland ruht die Alterssicherung auf drei Säulen, *erstens* die *staatliche* Altersversorgung (Beamtenpensionen, gesetzliche Rentenversicherung und Zusatzversorgung im öffentlichen Dienst), *zweitens* die *betriebliche* Altersversorgung und *drittens* die *private* Zukunftsvorsorge.

Steuerlich am vorteilhaftesten sind die Modelle der *nachgelagerten* Besteuerung wie die Pension eines Beamten. Er erhält von vorneherein ein niedrigeres Gehalt und dafür eine von dem Gehalt nicht finanzierte Pension. Auf diese Weise werden die Bezüge auf die Zeit der Erwerbstätigkeit und die Zeit des Ruhestands, also auf die *Lebenszeit* verteilt, wodurch sich unter den Bedingungen progressiver Besteuerung eine erhebliche Steuerersparnis ergibt.

Das BVerfG hat im Jahre 2002 entschieden, dass die unterschiedliche Besteuerung der Sozialversicherungsrenten und der Beamtenpensionen mit dem Gleichheitssatz unvereinbar ist. Zudem hat das BVerfG ein Verbot der Doppelbesteuerung ausgesprochen. Infolge dieser Entscheidung wird die staatliche Altersversorgung in einem Übergangszeitraum von 2005 bis 2040 in eine voll nachgelagerte Besteuerung überführt, sozusagen der Beamtenversorgung angeglichen. Hingegen sind die fünf Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung noch weit von einem System nachgelagerter Besteuerung entfernt.

Die steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung wird ergänzt durch eine besonders verzerrende wirkende steuerliche Förderung der *privaten* Altersversorgung (Riester-Rente, Wohnriester). Stark benachteiligt ist, wer keinen Zugang zu einer nachgelagert besteuerten Zukunftsvorsorge hat. Nach dem Prinzip der nachgelagerten Besteuerung müssten die Anschaffungskosten für Mietimmobilien während der Zeit des Ansparens abzugsfähig sein. Allerdings müssten dann nicht nur die Mieteinkünfte, sondern auch die Einkünfte aus der Immobilienveräußerung versteuert werden. Gegenwärtig sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Gewinne oder Verluste privater, d.h. nichtbetrieblicher Immobilienveräußerungen nur erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Unternehmensbesteuerung

Handels- und steuerbilanzielle (Teil-)Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen

Eine kritische Würdigung vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 14.5.2014 und der „Irrweg" des BMF

Prof. Dr. PATRICK VELTE, Lüneburg / Dr. MARTIN STAWINOGA, Hamburg*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Auslegungsvarianten des Realisationsprinzips
1. Das Realisationsprinzip als handels- und steuerrechtlicher GoB
2. Completed Contract-Methode
3. Aktivierung aufwandsgleicher Selbstkosten
4. Teilgewinnrealisierung durch „qualifizierte" Teilabnahmen
5. Teilgewinnrealisierung durch kalkulatorische Teilabrechnungen
6. Percentage of Completion-Methode
III. Aktuelle Reichweite der steuerlichen Teilgewinnrealisierung
1. BFH, Urt. v. 14.5.2014
2. BMF-Sichtweisen
a) BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015
b) Aufhebung durch das BMF-Schreiben v. 15.3.2016
3. Kritische Würdigung
a) Keine Anwendung des BFH-Urteils v. 14.5.2014 auf die aktuelle Fassung der HOAI
b) Keine Anwendung des BFH-Urteils auf „sonstige" Werkverträge mit Abschlagszahlungen nach § 632a BGB
IV. Zusammenfassung

Der BFH sieht in seinem Urteil v. 14.5.2014 bei Werkverträgen bei Architekten und Ingenieuren den Anspruch von Abschlagszahlungen als Realisationszeitpunkt an. Das BMF hatte in seinen Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 zunächst die Reichweite des BFH-Urteils auf die aktuelle Fassung der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) und auf sämtliche Werkverträge i.S.d. § 631 BGB ausgeweitet. Als Reaktion auf die Kritik aus der Unternehmenspraxis und der Verbände wurde im BMF-Schreiben v. 15.3.2016 eine Kehrtwende vollzogen. Der vorliegende Beitrag nimmt zu diesem Thema aus aktuellem Anlass unter besonderer Berücksichtigung weiterer Auslegungsvarianten des Realisationsprinzips kritisch Stellung und befürwortet eine Weiterführung der Completed Contract-Methode (Werkabnahme) als Regelfall in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung.

By the judgement of 14 May 2014, the Federal Fiscal Court (BFH) regards the entitlement to instalment payments on architect and engineer service contracts as the date of realisation. By the letters of 13 May 2015 and 29 June 2015 the Federal Ministry of Finance (BMF) has first broadened the scope of this judgement on the current version of the Fee structure for architects and engineers (HOAI) as well as on service contracts of all kinds in terms of § 631 German Civil Code (BGB). In response to criticism from business associations the Federal Ministry of Finance (BMF) revised their letters by the letter of 15 March 2016 again. Under the special consideration of possible further interpretations of the realization principle this article comments in light of the current events on this perspective and recommends the continuation of the Completed Contract-Method (acceptance of work) as regular case in commercial and tax accounting.

I. Problemstellung

Das *Realisationsprinzip* stellt eine zentrale Säule der handels- und steuerrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) dar,[1] um dem Gläubigerschutzprinzip (Handelsrecht) und dem Leistungsfähigkeitsprinzip (Steuerrecht) zu entsprechen. Bei *Werkverträgen*, die im Fokus der vorliegenden Untersuchung stehen, liegt im Regelfall eine zeitraumbezogene, periodenübergreifende Leistungserbringung vor (sog. langfristige Auftragsfertigung).[2] Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise[3] stellt sich die Frage, ob anstelle einer strengen Auslegung des Realisationsprinzips im Sinne einer Fertigstellung *und* Abnahme des Gesamtwerks nicht eine *Teilgewinnrealisierung* am Bilanzstichtag zulässig bzw. zwingend ist, um ein realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage zu zeichnen. Wenngleich die langfristige Auftragsfertigung als handels- und steuerrechtliches Bilanzierungsproblem in der Vergangenheit vielfach im Schrifttum aufgegriffen wurde und der grundsätzliche Rückgriff auf die Completed Contract-Methode nicht in Frage steht, hat der BFH in seinem Urteil v. 14.5.2014 bei Architekten- und Ingenieursverträgen (erneut) die Voraussetzung einer Werkabnahme für eine Gewinnrealisierung vernachlässigt und den *Anspruch von Abschlagszahlungen* als Realisationszeitpunkt gewählt. Die Finanzverwaltung hat in den BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 zunächst den Radius der Teilgewinnrealisierung auf die *aktuelle* Fassung der Honorarordnung für

* *Prof. Dr. Patrick Velte* hat die Professur für Accounting & Auditing an der Leuphana Universität Lüneburg inne. *Dr. Martin Stawinoga* ist Wissenschaftlicher Oberassistent an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr, Hamburg. Die Verfasser danken dem anonymen Gutachter für wertvolle Hinweise und Anregungen.

1 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.
2 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1014.
3 Vgl. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB; § 39 AO.

Architekten und Ingenieure (HOAI) und auf *alle* Werkverträge i.S.d. § 631 BGB ausgedehnt. Diese Ausdehnung wurde von den Unternehmen und Verbänden scharf kritisiert.[4] In Reaktion hierauf hat die Finanzverwaltung am 15.3.2016 nunmehr die Rücknahme dieser Einschätzung zur Teilgewinnrealisierung erklärt.

Vor diesem aktuellen Hintergrund zielt die nachfolgende Analyse im Kern darauf ab, die vielfältigen Auslegungsvarianten des Realisationsprinzips unter Berücksichtigung der Rechtsprechung und der Sichtweise der Finanzverwaltung detailliert aufzuzeigen und eine kritische Stellungnahme zu den Möglichkeiten einer Teilgewinnrealisierung im Handels- und Steuerrecht bei Werkverträgen abzugeben. In diesem Kontext wird ebenfalls die informationsorientierte Percentage of Completion-Methode nach dem neuen International Financial Reporting Standard (IFRS) Nr. 15 als Vergleichsmaßstab bei der zweckdienlichen Auslegung und Fortentwicklung des Realisationsprinzips im Handels- und Steuerrecht einbezogen.

Der Gang der Untersuchung gliedert sich wie folgt: Nach einer grundlegenden Einordnung des Realisationsprinzips als handels- und steuerrechtlicher GoB werden die Completed Contract-Methode, die Aktivierung aufwandsgleicher Selbstkosten, die Teilgewinnrealisierung durch „qualifizierte" Teilabnahmen und durch kalkulatorische Teilabrechnungen sowie die Percentage of Completion-Methode dargestellt und kritisch gewürdigt (*Kapitel II*). Gegenstand des *dritten Kapitels* bildet sodann die Rechtsprechung des BFH v. 14.5.2014, die darauf aufbauende Auslegung der Finanzverwaltung in den BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 sowie ihre Aufhebung v. 15.3.2016, die einer ausführlichen kritischen Beurteilung unterzogen werden.

II. Auslegungsvarianten des Realisationsprinzips

1. Das Realisationsprinzip als handels- und steuerrechtlicher GoB

In Abgrenzung zu den IFRS wird die Gewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungsaufträgen weder im Handelsrecht noch in steuerrechtlichen Vorschriften explizit thematisiert.[5] Vor diesem Hintergrund bedarf es einer Einschätzung auf der Basis der handelsrechtlichen GoB, die über das Maßgeblichkeitsprinzip gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung gelten.[6] In diesem Zusammenhang kommt dem *Vorsichtsprinzip* als traditioneller Oberbegriff für verschiedene Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB eine herausragende Bedeutung zu.[7] Das Vorsichtsprinzip beinhaltet, dass bei Ermessensspielräumen, die sich zwangsläufig aufgrund unvollständiger Informationen und der Unsicherheit künftiger Ereignisse einstellen, eine kaufmännische Vorsicht[8] zugrunde gelegt werden muss.[9] Dieses Vorgehen soll verhindern, dass ein überhöhter Gewinn ausgewiesen wird, der bei Kapitalgesellschaften der Ausschüttung unterzogen wird und der die betriebliche Haftungssubstanz beeinträchtigt.[10] Das Vorsichtsprinzip hat sich u.a. im *Realisationsprinzip* niedergeschlagen.[11] Hiernach dürfen Gewinne erst dann berücksichtigt werden,

4 Der *Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)* hatte sich in seinem Schreiben an das BMF sowohl kritisch zum BFH-Urteil als auch zu einer möglichen Ausdehnung auf § 632a BGB geäußert. Vgl. *IDW*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen gem. § 15 Abs. 2 HOAI und § 632a BGB, vgl. IDW FN 5/2015, S. 257; s. auch *IDW*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach HOAI a.F. und HOAI n.F. bzw. Abschlagszahlungen nach § 632a BGB, abrufbar unter: http://www.idw.de/idw/portal/d656144. Neben dem *IDW* steht auch der *Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV)* einer Ausdehnung des BFH-Urteils auf alle Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und einer Übertragung auf § 15 HOAI 2013 kritisch gegenüber. Vgl. *DStV*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, abrufbar unter: http://www.dstv.de/pruefende-berufe/pruefung-aktuelles/tb-092-15-mf-gewinnrealisierung-abschlagszahlungen, S. 1 f. Zur weiteren Kritik im Schrifttum vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1014; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1462. Weiterhin haben die acht großen Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (sog. „8er-Bande") in einem Schreiben vom 2.10.2015 gegen das BMF, Schr. v. 29.6.2015 Stellung bezogen. Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al.* Stellungnahme vom 2.10.2015, abrufbar unter: https://www.vdma.org/documents/105628/8661470/sh-2-15-23-a-2-8er-eingabe-abschlagzahlungen-z-h._meurer.pdf/6b6131d2-b183-4a4d-a9e5-990d5a4ef8ab, S. 1 ff.

5 Vgl. zur Nichtexistenz von einheitlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Werkverträge *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 34.

6 Vgl. zur gesicherten Rechtsprechung BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968; BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227; ebenso *Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1398; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, S. 108; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 897; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, S. 130; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 401; *Tiedchen*, in MünchKomm zum Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB, Rz. 65. Allerdings wurden mit dem Prinzip der Buchwertfortführung und der Steuerentstrickung Modifizierungen des Realisationsprinzips zur Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgenommen. Vgl. hierzu *Tiedchen*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 396.

7 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995, § 252 HGB, Rz. 60.

8 Auch nach dem BilMoG wurde „dieses zentrale Bekenntnis des deutschen Bilanzrechts […] nicht grds. angetastet". Vgl. hierzu *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 88. Entsprechendes gilt für die jüngste Reform des Handelsrechts nach dem BilRuG. Dennoch wurden nach dem BilMoG punktuelle Durchbrechungen des Realisationsprinzips, z.B. durch die Zeitwertbewertung des sog. Planvermögens nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB oder durch die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB, im Schrifttum kritisch gewürdigt. Vgl. hierzu *Velte*, StuW 2013, 197.

9 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 68; *Forster*, WPg 1971, 393; *Leffson*, GoB, 7. Aufl. 1987, S. 479 („Wert vom unteren Ende der Bandbreite").

10 Vgl. ebenso *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 88.

11 Eingeführt wurde das Realisationsprinzip durch die Aktienrechtsnovelle von 1884, so dass zunächst lediglich Aktiengesellschaften das Prinzip einhalten mussten. Allerdings wurde es bereits in den 1920er Jahren als rechtformunabhängiger GoB im Schrifttum anerkannt; vgl. *Tiedchen* (FN 6), § 5 EStG Rz. 395; *Beisse*, in: Schön et al., GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 391 sowie zur historischen Entwicklung auch *Velte/Haaker*, StuW 2012, 56.

wenn diese am Abschlussstichtag „realisiert" sind.[12] In einem Spannungsverhältnis zum Realisationsprinzip steht das *Verlustantizipations- bzw. Imparitätsprinzip*, wonach im Unterschied zum Gewinn nicht nur realisierte, sondern auch realisierbare Verluste möglichst frühzeitig antizipiert werden. Hieraus lässt sich auch die handelsrechtliche Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ableiten, die steuerrechtlich[13] nicht (mehr) zulässig ist.[14]

Im Gegensatz zu Kaufverträgen sind *Werkverträge* an die Erbringung einer bestimmten Leistung bzw. Vereinnahmung eines bestimmten Erfolgs sowie an eine zeitraumbezogene bzw. periodenübergreifende Leistungserstellung im Auftrag eines Kunden gebunden. Wenngleich aus zivilrechtlicher Sicht der Vergütungsanspruch bereits bei Vertragsabschluss beginnt, tritt erst mit der Abnahme des Werks die Fälligkeit der Vergütung ein. Mit der Abnahme durch den Auftraggeber geht auch erst die Preisgefahr auf den Kunden über; zudem kehrt sich dann erst die Beweislast für Mängel zugunsten des Auftragnehmers um und es beginnen die Verjährungsfristen und Gewährleistungsansprüche.[15] Wenngleich zur Bestimmung des Realisationszeitpunkts zunächst die zivilrechtlichen Strukturen des Vertrags einbezogen werden sollen,[16] ist letztlich aus bilanzieller Sicht die *wirtschaftliche Leistungserbringung* in Kombination mit der Verursachung nach dem *Periodenabgrenzungsprinzip* maßgebend.[17] Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses kommt für eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht, da wesentliche Unsicherheiten im Rahmen der künftigen Leistungserbringung bestehen und ein schwebendes Geschäft vorliegt.[18] Auch das Datum der Rechnungsstellung, der Fälligkeit oder der tatsächlichen Zahlung ist unerheblich. So ist analog zum handelsrechtlichen Periodenabgrenzungsprinzip auch für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, 5 EStG das Zuflussprinzip nicht maßgebend.[19] Bei der Auslegung des Realisationsprinzips soll die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedoch „wirtschaftlich maßvoll" ausgestaltet sein, so dass auf „möglichst sichere Werte" abzustellen ist.[20] Dies setzt regelmäßig voraus, dass der Vermögensgegenstand ausgeliefert, der Anspruch auf Gegenleistung entstanden und die Preisgefahr auf den Käufer übergegangen ist.[21] Die Gewinne müssen „durch den Umsatzprozess in Erscheinung getreten" und disponibel sein, z.B. durch Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausch.[22] Bei Lieferungen und anderen Leistungen wird für eine Gewinnrealisierung auf den Zeitpunkt abgestellt, an dem der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen „wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm die Forderung auf die Zahlung – abgesehen von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken – „sowie gut wie sicher ist".[23] Das Zahlungsrisiko muss sich auf die Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen und die Zahlungsunfähigkeit des Auftraggebers reduzieren.[24]

Im Folgenden werden die im Schrifttum und in der Rechtsprechung diskutierten Auslegungsvarianten des Realisationszeitpunkts bei Werkverträgen im Einzelnen vorgestellt und einer kritischen Beurteilung unterzogen.

2. Completed Contract-Methode

Die sog. *Completed Contract-Methode*, wonach Umsatzerlöse regelmäßig erst mit der Übergabe des Gesamtwerks *und Abnahme* durch den Auftraggeber ausgewiesen werden dürfen, stellt nach h.M. die anzuwendende Methode zur Bestimmung des Realisationszeitpunkts im Regelfall dar.[25] Hintergrund für die-

12 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; ebenso BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033.

13 Vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG. Das steuerrechtliche Passivierungsverbot wird im Schrifttum als „rechtspolitisch verfehlt" und „verfassungsrechtlich zweifelhaft" bezeichnet, da Drohverlustrückstellungen streng genommen eine Teilmenge der Verbindlichkeitsrückstellungen verkörpern. Vgl. *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 190.

14 Auch hatte der Fiskus bereits in anderen Bereichen die Wirkung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung erheblich eingeschränkt, z.B. mit dem Verbot von Teilwertabschreibungen bei vorübergehender Wertminderung durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002. Vgl. hierzu auch im Einzelnen *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 103.

15 Vgl. § 341 Abs. 2 BGB.

16 Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, S. 44; *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 411.

17 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB; ebenso BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 22; BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968; hierzu auch *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 897; *Küting/Lam*, DStR 2012, 2348.

18 Vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, S. 74; *Dauber* (FN 6), S. 135; *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im Bilanzrecht, 2007, S. 59 f.; *Tiedchen* (FN 6), § 5 EStG Rz. 398; *Leffson* (FN 9), S. 261.

19 Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG.

20 Vgl. *Hennrichs*, DStJG 2001, S. 301; *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 410.

21 Vgl. BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26.

22 BFH v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202; BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541.

23 BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968; BFH v. 20.3.2013 – X R 15/11, BFH/NV 2013, 1548; BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; BFH v. 12.5.1993, BStBl. III 1960, 291; hierzu ebenfalls *Kohl* (FN 6), S. 114; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 897; *Sessar* (FN 18), S. 43; *Wüstemann/Kierzek*, zfbf 2007, 888; *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 40; *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2193; *Schuster*, Ubg 2013, 314.

24 Bedeutungslos ist dagegen, ob die Rechnung am Bilanzstichtag bereits ausgestellt wurde, die Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird; vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20.

25 Vgl. BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428; ebenso *Weber-Grellet*, DStR 1996, 897; *Krawitz*, DStR 1997, 888; *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 40; *Schuster*, Ubg 2013, 314; *Winkeljohann/Büssow*, in: BeckBilanzkomm, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB, Rz. 44. Sofern eine förmliche Abnahme des Werks vertraglich nicht vorgesehen ist und auch tatsächlich nicht stattfindet, muss zum Zeitpunkt der widerspruchslosen Entgegennahme der Leistung die Gewinnrealisierung erfolgen; vgl. BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26.

se strenge Auslegung des Realisationsprinzips ist aus *handelsrechtlicher* Sicht, dass die Vertragsmäßigkeit der Leistung erst durch den Abnahmevorgang objektiviert wird und eine vorzeitige Gewinnrealisierung im Widerspruch zum Vorsichtsprinzip steht. Das Charakteristikum der Completed Contract-Methode ist der regelmäßige Ausweis von *Auftragszwischenverlusten* an den Bilanzstichtagen vor Abnahme des Gesamtwerks.[26] Die Zwischenverluste resultieren aus nicht aktivierten bzw. nicht aktivierungsfähigen Selbstkostenbestandteilen (z.B. Forschungskosten, Vertriebskosten).[27] In der Periode der Fertigstellung und Abnahme des Werks tritt ein sog. Gewinnsprung ein, der sich aus den Teilgewinnen der vergangenen Perioden angehäuft hat. Hierdurch wird das für Kapitalgesellschaften und ihnen gem. § 264a HGB gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften geltende Einblicksgebot in die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens nach § 264 Abs. 2 HGB (sog. *True and Fair View-Prinzip*) in der Vermögens- und Erfolgsrechnung beeinträchtigt.[28] Die Informationsverzerrung des Jahresabschlusses durch die unterlassene vorzeitige Gewinnvereinnahmung nach dem Projektfortschritt am Stichtag soll bei den in Rede stehenden Unternehmen nach der EU-rechtlich und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zweifelhaften sog. Abkopplungsthese[29] durch zusätzliche Angaben im *Anhang* geheilt werden.[30] Damit kann der handelsrechtliche Jahresabschluss insgesamt doch nach dem True and Fair View-Prinzip aufgestellt werden, ohne seine zentrale Zahlungsbemessungsfunktion einzuschränken.[31] Als Angaben im Anhang kommen verbale und quantitative Erläuterungen zum Fertigstellungsgrad am Bilanzstichtag, zu Veränderungen des Auftragsbestands und zu den geschätzten Teilgewinnen in Betracht.

Aus *steuerrechtlicher* Sicht bedarf es bei einer rechtshistorischen Analyse der BFH-Rechtsprechung einer Trennung zwischen Werkverträgen, deren Anspruch auf Abschlagszahlungen durch Gebührenordnungen begründet wird (primär *Architekten und Ingenieure*), und „sonstigen" Werkverträgen i.S.d. § 631 BGB, bei denen seit dem „Gesetz zur Beschleunigung fälliger Zahlungen" vom 30.3.2000 nach § 632a BGB ebenfalls ein Anspruch auf Abschlagszahlung besteht. Bei den „sonstigen" Werkverträgen hatte die BFH-Rechtsprechung seit den 1950er Jahren[32] eine wirtschaftliche Erbringung der Primärleistung und zusätzlich eine *Abnahme* des Gesamtwerks durch den Auftraggeber als Voraussetzungen für eine Gewinnrealisierung regelmäßig unterstellt.[33] Basierend auf der BGH-Rechtsprechung zum Beginn der Gewährleistungsfristen und Übergang der Preisgefahr bei Abnahme soll die Completed Contract-Methode für die steuerrechtliche Gewinnrealisierung einbezogen werden, weil erst dann die Verpflichtung zur Werkerstellung im Wesentlichen erfüllt ist und an ihre Stelle die Gewährleistungspflichten treten.[34] „Bei vorsichtiger kaufmännischer Wertung" liegt zu diesem Zeitpunkt ein derart sicherer Zahlungsanspruch vor, „dass er nicht mehr von der Einrede des nicht erfüllten Vertrags bedroht ist".[35]

In dem Urteil v. 24.1.2008 hatte der BFH[36] erneut die grundsätzliche Anwendung der Completed Contract-Methode bei Werkverträgen i.S.d. § 631 BGB sowohl für das Handelsrecht als auch für das Steuerrecht bestätigt.[37] Allerdings wurde eingeräumt, dass bei langfristigen Werkverträgen „der Ausweis eines Gewinns beim Hersteller für lange Zeit ausgeschlossen ist".[38] Ein vorzeitiger Gewinnausweis würde allerdings für den Hersteller mit erheblichen Risiken verbunden sein, so dass letztlich nur die Anwendung der Completed Contract-Methode im Einklang mit der Zahlungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses stehe, um eine Ausschüttung und Besteuerung lediglich realisierter Erfolgsbeiträge sicherzustellen.[39]

3. Aktivierung aufwandsgleicher Selbstkosten

Die Completed Contract-Methode führt, wie vorstehend ausgeführt, regelmäßig zu einem Ausweis von Zwischenverlusten vor der Fertigstellung und einem Gewinnsprung nach der Abnahme des Werks. Die „Heilung" dieser Informationsverzerrung des Jahresabschlusses durch Anhangangaben wird teilweise als nicht ausreichend angesehen.[40] Als alternativer Lösungsansatz im Sinne eines Bewertungswahlrechts unter Rückgriff auf § 252 Abs. 2 HGB wird vorgeschlagen, aufgrund „besonderer Umstände" anstelle der Herstellungskosten die zum Bilanzstichtag erzielten anteiligen Selbstkosten auszuweisen („*volle" Selbstkostenaktivierung*).[41] Voraussetzung bleibt allerdings die Einhaltung des Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und die Einschätzung, dass die künftigen Erlöse abzgl. der noch anfallenden Herstellungskosten und sonstigen Aufwendungen abzgl. des Gewinnzuschlags den Wertansatz decken und im Anhang auf

26 Vgl. ebenso *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. 1001 zu Kapitel M; *Oppl*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, 2015, 88.

27 Vgl. *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1004 zu Kapitel M.

28 Vgl. statt vieler *Marx/Löffler*, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 2015, Rz. 31 zu B 700; *Moxter*, in: Forster et al., FS Kropff, 1997, S. 511.

29 Vgl. *Moxter*, Bilanzlehre, Band I, 3. Aufl., Wiesbaden 1984, S. 157–159; *Moxter*, in: Peemöller/Uecker, FS Heigl, 1995, S. 32.

30 Vgl. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB.

31 Vgl. zur Gewährleistung des Gläubigerschutzes und der Kapitalerhaltung durch die Anwendung der Completed Contract-Methode auch *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1004 zu Kapitel M.

32 Vgl. BFH v. 12.3.1954 – I 135/53 S, BeckRS 1954, 21000578; BFH v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BeckRS 1956, 21000590; BFH v. 18.12.1956 – I 84/56/U, BeckRS 1956, 21000593.

33 Vgl. z.B. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DB 2008, 731; BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, DStR 2005, 1892; *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 82; *Winkeljohann/Büssow* (FN 25), § 252 HGB, Rz. 44.

34 Vgl. BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, DStR 2005, 1892.

35 BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, DStR 2005, 1892.

36 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DStR 2008, 665.

37 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 sowie ebenso BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26.

38 BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DStR 2008, 665.

39 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1014.

40 Vgl. *Marx/Löffler* (FN 28), Rz. 35 zu B 700.

41 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 255 HGB, Rz. 213; *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1004 zu Kapitel M.

der Basis einer dezidierten Kostenkalkulation hierüber berichtet wird.[42] Bei den diskussionswürdigen Kostenbestandteilen handelt es sich primär um die Verwaltungs- und Vertriebskosten[43], Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Fremdkapitalzinsen[44], wobei eine Einbeziehung von Gewinnzuschlägen ausgeschlossen ist.[45] Aus bilanzrechtlicher Sicht unkritisch erweist sich die Einbeziehung von *Fremdkapitalzinsen*[46] trotz ihres Ausnahmecharakters als bloße Bewertungshilfe.[47] Die Einzelkosten und Sondereinzelkosten des *Vertriebs* lassen sich nach *Selchert* in die Kosten der Akquisition, Auftragsvorbereitung und Auftragsabwicklung unterteilen.[48] Hinsichtlich der Kosten der Auftragserlangung (Akquisitionskosten) und Auftragsvorbereitung wird regelmäßig eine bilanzielle Einbeziehungspflicht als *Sondereinzelkosten* der Fertigung unterstellt.[49] Insofern bleibt lediglich die Gruppe der Auftragsabwicklungskosten als „reine" *Vertriebskosten* handels- und steuerrechtlich außer Ansatz.[50] Ein handels- und steuerrechtliches Einbeziehungsverbot betrifft ebenfalls die *Forschungskosten*, während in Abgrenzung zum Steuerrecht unter gewissen Voraussetzungen nach § 255 Abs. 2a HGB *Entwicklungsaufwendungen* wahlweise aktiviert werden.[51] Die „volle" Selbstkostenaktivierung als Variante zur Auslegung des Realisationsprinzips wird im Schrifttum zu Recht als „bilanzrechtlich gescheitert" angesehen, wenngleich aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine Notwendigkeit zu ihrer Anwendung gerechtfertigt sein mag,[52] um den Ausweis eines Auftragszwischenverlusts „weitgehend" zu vermeiden.[53]

In der früheren Vergangenheit hatte sich auch der BFH mit der Einbeziehung der Selbstkosten – allerdings lediglich bei der Ableitung des Teilwerts – bei halbfertigen Arbeiten auf fremdem Grund und Boden befasst.[54] Hiernach enthielt der Teilwert die bis zum Bewertungsstichtag angefallenen Herstellungskosten zzgl. der Gemeinkosten und Vertriebskosten mit Ausnahme des anteiligen Gewinns.[55] Explizit zum gewünschten steuerlichen *Vollkostenansatz* im Rahmen der Herstellungskosten hatte sich die Finanzverwaltung nach dem Inkrafttreten des BilMoG und der damit einhergehenden Zurückdrängung des Maßgeblichkeitsprinzips geäußert.[56] So sieht R 6.3 Abs. 3 EStR 2012 für allgemeine Verwaltungsgemeinkosten, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige Sozialleistungen und für die betriebliche Altersversorgung eine zwingende steuerliche Einbeziehung im Rahmen der Herstellungskosten vor, wenngleich aus handelsrechtlicher Sicht für die entsprechenden Kostenbestandteile ein Einbeziehungswahlrecht[57] besteht.[58] Die Einbeziehung von herstellungsbezogenen *Fremdkapitalzinsen* bleibt dagegen in den EStR 2012 unangetastet, so dass weiterhin der Ansatz im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem Maßgeblichkeitsprinzip eine entsprechende Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz voraussetzt. Insofern hat der Bilanzierende aus handels- und steuerrechtlicher Sicht einen nicht unerheblichen Gestaltungsspielraum beim Ausweis der Auftragszwischenverluste am Bilanzstichtag. Wenngleich die volle Selbstkostenaktivierung mit einer

42 Ferner wird auf eine Mindestlaufzeit des Werkvertrags von mehr als zwei Jahren abgestellt. Vgl. *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1006 zu Kapitel M.

43 Da die Vertriebskosten bei Werkverträgen im Allgemeinen einen beträchtlichen Umfang aufweisen, wäre für eine „volle" Selbstkostenaktivierung eine bilanzielle Berücksichtigung dieser Kosten notwendig.

44 Vgl. *Krawitz*, DStR 1997, 890; kritisch *Pyszka*, DStR 1996, 812.

45 Vgl. *Grottel/Pastor*, BeckBilanzkomm, 2014, § 255 HGB, Rz. 459; a.A. *Marx/Löffler* (FN 28), Rz. 44 zu B 700; kritisch: *Müller*, in: Havermann et al., FS Goerdeler, 1987 S. 408.

46 Vgl. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB.

47 Ursächlich hierfür ist, dass bei langfristigen Fertigungsaufträgen gerade die Auftragsdurchführung regelmäßig in hohem Maße mit Fremdkapital finanziert wird, so dass mit einer Aktivierung „den Anforderungen einer sorgfältigen Rechnungslegung entsprochen wird." *Kohl* (FN 6), S. 100. Mithin kann ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Herstellung und der Kreditaufnahme verhältnismäßig einfach durch die Auftragsbezogenheit sichergestellt werden.

48 Vgl. *Selchert*, BB 1986, 2303 f.; hierzu auch *Schindlbeck*, Bilanzierung und Prüfung bei langfristiger Fertigung, 1987, S. 110.

49 Vgl. *Selchert*, BB 1986, 2305; *Förschle*, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 103 f.; *Kohl* (FN 6), S. 103.

50 Vgl. § 255 Abs. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Vor dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes (BiRiLiG) 1985 wurde auf der Grundlage des Aktiengesetzes 1965 allerdings die Einbeziehung von Sondereinzelkosten des Vertriebs (inklusive der Kosten für die Auftragsabwicklung) in der Handelsbilanz als zulässig angesehen; vgl. hierzu *Buhleier*, Harmonisierung der Rechnungslegung bei langfristiger Auftragsfertigung, 1997, S. 63.

51 Vgl. § 5 Abs. 2 EStG.

52 Vgl. *Stewing*, BB 1990, 104; *Wohlgemuth/Radde*, in: Hofbauer/Kupsch, Rechnungslegung, § 252 HGB, Rz. 41; *Fülbier/Kuschel/Selchert*, in: Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 252 HGB, Rz. 101; *Tiedchen* (FN 6), § 5 EStG Rz. 399; *Buhleier* (FN 50), S. 65.

53 *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1006 zu Kapitel M; vgl. auch *Selchert*, BB 1986, 2298; *Weber*, DB 1987, 393; a.A. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 229.

54 Vgl. BFH v. 19.2.1959 – IV 305-306/56, DB 1960, 591; BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575.

55 Vgl. BFH v. 19.2.1959 – IV 305-306/56, DB 1960, 591; BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575. „Diese bis zum Bewertungsstichtag angefallenen Selbstkosten bilden die oberste Grenze der Wiederbeschaffungskosten".

56 Vgl. hierzu im Einzelnen *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185; *Velte*, Die steuerliche Betriebsprüfung 2011, 65. Die Finanzverwaltung begründet ihre Ausweitung mit dem BFH-Urteil v. 21.10.1993, BStBl. II 1993, 178, wobei in dem betreffenden Urteil explizit lediglich auf die notwendige Einbeziehung von Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des durch die Fertigung veranlassten Werteverzehrs abgestellt wurde und keine Aussage dahingehend getroffen wurde, inwiefern auch für die Kosten der allgemeinen Verwaltung und der Sozialleistungen ein steuerrechtliches Ansatzgebot besteht.

57 Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB.

58 Als Kompromisslösung für den damit verbundenen „Erfüllungsaufwand" und die massive Kritik im Schrifttum an der fiskalpolitischen Intention der Finanzverwaltung beinhaltet das BMF-Schreiben v. 25.3.2013 eine temporäre optionale Aussetzung der Einbeziehungspflicht bis zu einer Neufassung der EStR. Vgl. BMF-Schreiben v. 25.3.2013, BStBl. I 2013, 296; ferner BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239–242; hierzu im Einzelnen *Velte*, Die steuerliche Betriebsprüfung 2011, 65–67.

Durchbrechung des Realisationsprinzips nach § 252 Abs. 2 HGB gerechtfertigt wird, steht dieses Vorgehen zusätzlich im Widerspruch mit anderen gesetzlichen Verbotsregelungen im Rahmen der Herstellungskosten nach § 255 HGB, so dass ihre Anwendbarkeit vor dem Hintergrund der damit einhergehenden bilanzpolitischen Freiheitsgrade und des daraus resultierenden Risikos einer Entobjektivierung der Rechnungslegung abzulehnen ist.

4. Teilgewinnrealisierung durch „qualifizierte" Teilabnahmen

Als weitere Variante zur Auslegung des Realisationszeitpunkts bei Werkverträgen ist im Folgenden auf die Rechtsprechung des BFH zu *„qualifizierten"* oder *„echten" Teilabnahmen*[59] einzugehen. Die Intention besteht in einer Überwindung der Completed Contract-Methode im Sinne einer vorzeitigen Gewinnrealisierung bei gleichzeitiger Einhaltung des Realisationsprinzips.[60] Nicht abschließend geklärt ist allerdings, ob es sich hierbei um ein Bewertungswahlrecht oder -gebot handeln soll.[61] Diese Teilgewinnrealisierungsmethode setzt voraus, dass selbständig abgrenzbare und abrechnungsfähige Teilabschnitte („Milestones") eines Werkauftrags bestimmt werden können sowie diese vertraglich vereinbart und seitens des Auftraggebers tatsächlich abgenommen werden, d.h. die jeweilige Preisgefahr auf diesen übergegangen ist.[62] Das Realisationsprinzip wird nicht durchbrochen, weil der Rahmenvertrag in sich abgeschlossene und abgrenzbare Teilleistungen aufgeteilt wird und hierdurch eine Objektivierung der Teilerlöse eintritt.[63] Der BFH knüpft hierbei an die zivilrechtliche Erfüllung der Teilleistung an, so dass der Leistende „einredefrei" einen Zahlungsanspruch erworben hat[64] und der Kunde in der Lage ist, die Teilleistung zu nutzen bzw. zu verwerten. Der Zahlungsanspruch müsste bestehen bleiben, auch wenn die künftigen Teilleistungen ggf. nicht mehr erbracht werden.[65] Ferner würde einer qualifizierten Teilabnahme entgegenstehen, dass der Auftragnehmer bis zum Ende der Herstellung noch das Gesamterfüllungsrisiko bzw. Gesamtfunktionsrisiko tragen muss und mithin erst am Ende Anspruch auf die Gesamtvergütung (einschließlich der aufgrund der Teilabnahmen bereits vereinbarten Anteile) hätte.[66] Zudem dürfen in den Folgeperioden keine Verluste aus dem Gesamtauftrag zu erwarten und der Anspruch nicht mehr mit ungewöhnlichen Risiken belastet sein.[67] Der BFH führt in diesem Zusammenhang aus, dass eine vorzeitige Gewinnrealisierung ebenfalls ausscheidet, sofern es sich bei dem für die (Teil-)Leistung entstandenen Anspruch nur um eine Abschlags- oder eine Vorschusszahlung handelt.[68]

In einer Gesamtschau stellt die mögliche Abspaltung des Gesamtauftrags in technisch und wirtschaftlich sinnvolle selbständige Teilleistungen und ihre verbindliche Abnahme[69] für den Gefahrenübergang[70] in der Unternehmenspraxis die Ausnahme dar.[71] Dennoch wird die schriftliche Vereinbarung von Teilabnahmen und Teilschlussrechnung – z.B. von der Ingenieurkammer Mecklenburg-Vorpommern ausdrücklich – empfohlen,[72] um eine vorzeitige Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerrecht zu ermöglichen. Aufgrund der Einhaltung des Realisationsprinzips durch den vertragsmäßigen Objektivierungsvorgang der Teilabnahme ist diese Variante der Teilgewinnrealisierung als restriktive Möglichkeit zur Nichtbefolgung der Completed Contract-Methode grds. zu dulden.

---

59 *Krumm*, in: Blümich, EStG, 129. Aufl. 2015, § 5 Rz. 946; *Marx/Löffler* (FN 28), Rz. 49 zu B 700.

60 Vgl. BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 29.11.2007 – IB R 62/05, BStBl. II 2008, 557; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DStR 2008, 665; ebenso *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 5 Rz. 270; *Leffson* (FN 9), S. 287; *Euler* (FN 18), S. 95; *Kohl* (FN 6), S. 137; *Backhaus*, in: Baetge et al., FS Ludewig, 1996, S. 25; *Dauber* (FN 6), S. 273; *Fischer/Neubeck*, BB 2004, 660; *Wüstemann/Kierzek*, zfbf 2007, 893; *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 40.

61 Vgl. *Wiechers*, BBK 2015, 653. Bei Einhaltung der angeführten Voraussetzungen lässt sich eine zwingende Anwendung der Teilgewinnrealisierung in der steuerlichen Gewinnermittlung ableiten.

62 Vgl. BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 29.11.2007 – IB R 62/05, BStBl. II 2008, 557; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DStR 2008, 665; hierzu auch *Fischer/Neubeck*, BB 2004, 660; *Wiechers*, BBK 2015, 653; *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1010 zu Kapitel M.

63 Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, 2001, S. 64; *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1010 zu Kapitel M sowie zur Auslegung des *BGH*, dass Teilabnahmen bei Bauverträgen nur dann die gleiche rechtliche Wirkung entfalten wie bei einer Gesamtabnahme i.S.d. § 640 BGB, wenn es sich um „in sich geschlossene Teile der Leistung" (§ 12 Nr. 2 VOB/B) handelt, BGH v. 6.5.1968, NJW 1968, 1525; hierzu *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 41.

64 Vgl. *Hennrichs* (FN 6), § 9 Rz. 416.

65 Vgl. zur Provision BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; zum Beratungshonorar FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980; hierzu auch *Krumm* (FN 59), § 5 EStG Rz. 946; *Leffson* (FN 9), S. 268 f.

66 Vgl. *Euler* (FN 18), S. 95; *Kohl* (FN 6), S. 138 f.; *Backhaus* (FN 60), S. 25.

67 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* (FN 60), § 5 EStG Rz. 79; *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 44.

68 Vgl. ebenso *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1012 zu Kapitel M. Diese würden als Vorleistungen eines Vertragsteils auf schwebende Geschäfte (eine noch zu erbringende Lieferung oder Leistung) zu qualifizieren sein und durch eine Passivierung als „Anzahlung" erfolgsneutral zu berücksichtigen sein; vgl. BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557.

69 Vgl. zur Ablehnung von „Pro-Forma"-Abrechnungen *Marx/Juds*, DStR 2015, 1015.

70 Vereinzelt wird auch im Schrifttum angeführt, dass für den Gefahrenübergang nach § 646 BGB die Fertigstellung des Gesamtwerks vorliegen müsse und damit für eine Teilgewinnrealisierung ein „zusätzlicher Kunstgriff" benötigt würde; vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 252 HGB, Rz. 125; kritisch hierzu *Wiechers*, BBK 2015, 653.

71 Vgl. *Schubert/Pastor*, in: BeckBilanzkomm, 9. Aufl. 2014, § 255 HGB, Rz. 461.

72 Abrufbar unter: http://www.ingenieurkammer-mv.de/index_ingkmv.phtml?showdata-228&Instanz=773&Datensatz=281&SpecialTop=3.

5. Teilgewinnrealisierung durch kalkulatorische Teilabrechnungen

Anstelle der „qualifizierten" Teilabnahme hatten sich im handelsrechtlichen Schrifttum des Weiteren Meinungen herausgebildet, welche die Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung als Ausnahmetatbestand nach § 252 Abs. 2 HGB qualifizieren und eine Teilgewinnrealisierung auch *ohne* Teilabnahme als Bewertungswahlrecht ansehen.[73] Diesen rein *kalkulatorischen Teilabrechnungen*[74] liegen keine selbständig abgrenzbaren bzw. in sich geschlossenen Teilleistungen zugrunde. Ursächlich für diese Methode war das Vordringen der International Financial Reporting Standards (IFRS) bei kapitalmarktorientierten Unternehmen seit den 1990er Jahren, die keine Anwendung der Completed Contract-Methode zulassen. Es wird gemutmaßt, dass größere Unternehmen mit handelsrechtlicher Rechnungslegung häufig eine Teilgewinnrealisierung auch ohne Vorlage einer qualifizierten Teilabnahmemöglichkeit wünschen.[75] Belastbare empirische Befunde für diese Hypothese liegen jedoch nicht vor. Nach *Adler/Düring/Schmaltz* aus den 1990er Jahren müssen bestimmte Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden, um eine Teilgewinnrealisierung ohne Teilabnahme vorzunehmen.[76] Wenngleich die vorgeschlagene Methode de facto der noch vorzustellenden Percentage of Completion-Methode nach IFRS 15 ähnelt, sehen die Befürworter der Methode in den nachfolgenden realökonomischen Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt werden müssen, einen Beitrag zur Objektivierung der Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht:[77]

- langfristige Fertigung mit *mehr als einem* Geschäftsjahr,
- langfristige Fertigung als *wesentlicher* Teil der Unternehmenstätigkeit,
- *erhebliche* Beeinträchtigung des True and Fair View-Prinzips durch die Anwendung der Completed Contract-Methode,
- *sichere* Ermittlung des zu erwartenden Gewinns (durch Vorkalkulationen, laufende Kostenrechnung mit Soll-/Ist-Vergleich) und Nichtexistenz von Risiken, die das erwartete Ergebnis wesentlich beeinträchtigen können,
- Berücksichtigung von *vorsichtig* bemessenen Beträgen für unvorhersehbare Garantieleistungen und Nachbesserungen,
- Zerlegung des Gesamtwerks in *kalkulatorisch abgrenzbare* Teilleistungen,
- Vereinnahmung nur des auf die Teilleistungen anteilsmäßig entfallenden Gewinns,
- keine Teilgewinnrealisierung bei *wesentlich* höheren Ist-Kosten im Vergleich zur Vorkalkulation, sofern die noch anfallenden Kosten nicht gedeckt werden können sowie
- keine Anzeichen für Einwendungen des Kunden, die sich negativ auf das Gesamtergebnis auswirken können.

Sofern *Abschlagszahlungen* für bestimmte Teilleistungen geleistet werden, können diese zwar risikomindernd berücksichtigt werden, allerdings nicht die o.g. Voraussetzungen einer Teilgewinnrealisierung ersetzen.[78]

Analog zu den Abgrenzungskriterien der noch vorzustellenden Percentage of Completion-Methode nach IFRS, an denen sich *Adler/Düring/Schmaltz* orientieren, ist auf die erheblichen Auslegungsspielräume durch die Unternehmensführung hinzuweisen, welche eine Schwächung der Informationsfunktion nach dem True and Fair View-Prinzip bewirken können. Das Risiko einer Entobjektivierung der Rechnungslegung wird überdies dadurch vergrößert, dass das Prinzip der *Bewertungsstetigkeit* bei dieser Variante der Teilgewinnrealisierung nicht eingehalten werden muss.[79] Vor diesem Hintergrund ist die Vorgehensweise nach der Completed Contract-Methode, flankierend im Anhang nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB den Leistungsfortschritt zu dokumentieren, im direkten Vergleich wesentlich objektiver. Kritisch zu bemerken ist ferner, dass die Methode der Teilgewinnrealisierung *ohne* Teilabnahme nach *Adler/Düring/Schmaltz* nicht konsequenterweise bei Kapitalgesellschaften mit einer gesetzlichen Ausschüttungssperre kombiniert wurde, um eine Ausschüttung unrealisierter Gewinne zu unterbinden.[80]

Neben dem handelsrechtlichen Schrifttum hatte sich auch die BFH-Rechtsprechung zur Möglichkeit einer Teilgewinnrealisierung *ohne* Teilabnahme geäußert. Im Unterschied zur Rechtsprechung zu Werkverträgen nach § 631 BGB, die grds. die Completed Contract-Methode unterstellt,[81] wurde den *Angehörigen eines freien Berufs*, welche ihre Gewinne durch Bestandsvergleich auf der Grundlage ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, für die im Kontext einer langfristigen Auftragsfertigung erbrachte Teilleistung eine Teilgewinnrealisierung für den diesbezüglich vereinnahmten Zwischengewinn schon in der ersten nachweisbaren Entscheidung des RFH v. 16.4.1942 ermöglicht und folglich das Realisationsprinzip zurückgedrängt.[82] Wenngleich die damalige Rechtsprechung des RFH von der Ideologie der Nationalsozialisten und wohl auch von fiskalpolitischen Motiven der Gegenfinanzierung des damaligen Krieges beeinflusst war

73 Vgl. hierzu *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 86 f.
74 *Krawitz*, DStR 1997, 890.
75 Vgl. *Wiechers*, BBK 2015, 654.
76 Vgl. hierzu auch *Selchert*, DB 1990, 802.
77 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 88 sowie hierzu auch *Leuschner*, in: Förschle et al., FS Budde, 1995, S. 989 f.; *Schmidt/Walter*, DB 1994, 2356; *Stewing*, BB 1990, 105; *Marx/Löffler* (FN 28), Rz. 76 zu B 700.
78 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 89.
79 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB sowie zur fehlenden Gültigkeit *Adler/Düring/Schmaltz* (FN 7), § 252 HGB, Rz. 89; *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1015 zu Kapitel M.
80 Vgl. aus heutiger Sicht § 268 Abs. 8 HGB mit den dort genannten Anwendungsfällen der Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Anlagegütern nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, des Ansatzes von aktiven latenten Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB sowie des Planvermögens nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB.
81 Die durch *Adler/Düring/Schmaltz* vorgeschlagene Vornahme einer Teilgewinnrealisierung als induktive Weiterentwicklung der GoB wurde durch den BFH kritisiert; vgl. BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 543.
82 RFH v. 16.4.1942 – IV 135/41, StuW 1942, 176 f.

und damit Zweifel an der Aussagekraft bestehen, wird das Urteil weiterhin im Schrifttum einbezogen.[83] Ferner ist darauf hinzuweisen, dass im Jahre 1942 noch keine eindeutige Abgrenzung zwischen den Voraussetzungen einer Gewinnrealisierung bei Dienst- und Werkverträgen in der Rechtsprechung vorgenommen wurde.[84] Nach einer über 50-jährigen Kontroverse hatte sich der BGH erst 1959 in einer Grundsatzentscheidung durchgerungen, den Architektenvertrag als Werkvertrag einzustufen.[85] In dem betreffenden RFH-Urteil v. 16.4.1942 wurde diskutiert, ob bei der langfristigen Fertigung von Bauten Zwischengewinne am Bilanzstichtag zu berücksichtigen sind.[86] Im Sinne einer Vernachlässigung des Realisationsprinzips[87] sollte die Completed Contract-Methode nicht nachvollzogen werden, vielmehr sollte der Steuerpflichtige „den seiner geleisteten Arbeit entsprechenden Teil der Vergütung als verdient über Gewinn- und Verlustkonto buchen".[88] Auch die Finanzverwaltung hatte bei der Besteuerung baugewerblicher Arbeitsgemeinschaften bekundet, dass „in der Steuerbilanz in der Regel ein angemessener Betrag als später fälliger Baugewinn zu aktivieren sei".[89]

Das Realisationsprinzip wurde in dem BFH-Urteil v. 28.1.1960[90] explizit bei *Architekten und Ingenieuren* auch weniger streng ausgelegt, da in Abgrenzung zu sonstigen Werkverträgen nach § 631 BGB keine Abnahme der Leistung eingefordert wurde. Sofern der Steuerpflichtige „alles getan habe, was er zu leisten verpflichtet ist", würde eine Gewinnrealisierung erfolgen, da dieser Zeitpunkt „meist im Wesentlichen mit der Abnahme der Leistung durch den Kunden zusammentreffe".[91] Ausgeführt wurde, dass die Abnahme lediglich der „Anerkennung des vertragsmäßig hergestellten Werks" dienen würde und bei den Leistungen der freien Berufsträger keine Erfüllung weiterer Verpflichtungen nach sich ziehe (z.B. Eigentumsübertragung). Damit wird dem Abnahmekriterium bei Architekten und Ingenieuren im Vergleich zu anderen Werkverträgen keine Bedeutung geschenkt.[92] Bei Teilleistungen, die mit einem Honoraranspruch nach einer Gebührenordnung oder einer „Sonderabmachung" verknüpft sind, muss stattdessen bereits eine Gewinnrealisierung erfolgen, wenn abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen existieren.[93]

Unter Verweis auf § 19 Abs. 1a der Gebührenordnung der Architekten (GOA), die 1977 durch die Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieursleistungen (HOAI) abgelöst wurde, hatte der BFH auch in seinem Urteil vom 13.12.1979[94] die Teilgewinnrealisierung ohne Teilabnahme bestätigt. Sofern eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung vorliegt, auf deren Vergütung ein *selbständiger Honoraranspruch* nach einer Gebührenordnung oder Sonderabmachung besteht, erfolgt zu diesem Zeitpunkt die Gewinnrealisierung.[95] Die genauen Voraussetzungen, die an diese Teilleistung zu stellen sind, sind von den „Umständen des Einzelfalles" und den Vereinbarungen der Vertragsparteien abhängig. In Analogie zu § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG wird darauf abgestellt, dass für „bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wurde".[96] Es darf sich allerdings, analog zur BFH-Rechtsprechung zur qualifizierten Teilabnahme, nicht nur um einen bloßen Anspruch auf Zahlung eines Vorschusses handeln. Sofern eine Gebührenordnung gilt, setze die Teilgewinnrealisierung voraus, dass die betreffende Teilleistung in der Gebührenordnung auch explizit als Teilleistung mit Vergütungsanspruch umschrieben ist. Der in § 19 Abs. 1a GOA beschriebene „Vorentwurf"[97] wurde vom BFH in dem betreffenden Urteil als selbständig abrechenbare Teilleistung anerkannt.[98] Allerdings müssten nicht sämtliche in der GAO umschriebenen Leistungsteile erfüllt sein, vielmehr kann der Umfang der selbständigen Teilleistung durch „anderweitige Vereinbarungen" zulässigerweise eingeschränkt werden.[99] Ansonsten liegen echte Anzahlungen vor, da sich die Abschlagszahlungen dann auf einen künftigen Anspruch auf Vergütung der abgeschlossenen Teilleistung beziehen würden.[100]

Die vorstehende „lex specialis"-Sichtweise des RFH/BFH ist insofern erstaunlich, als auch Leistungen von Architekten und Ingenieuren langfristige Werkaufträge mit erhöhtem Risikoprofil darstellen und diese sich unter diesem Gesichtspunkt nicht grundsätzlich von Aufträgen anderer Werkunternehmer unterscheiden.[101] Zudem besteht ein Zirkelschluss in der Rechtsprechung, da der BFH bei Werkverträgen i.S.d. § 631 BGB eine Teilgewinnrealisierung durch qualifizierte

83 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1018; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1463.
84 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1464.
85 Vgl. BGH v. 26.11.1959 – VII ZR 120/58, BGHZ 31, 224.
86 RFH v. 16.4.1942 – IV 135/41, StuW 1942, 177.
87 Vgl. RFH v. 16.4.1942 – IV 135/41, StuW 1942, 177.
88 RFH v. 16.4.1942 – IV 135/41, StuW 1942, 177.
89 RdF-Erlass v. 5.6.1942 – L 1400-177 III, RStBl. 1942, 617; vgl. hierzu auch *Kohl* (FN 6), S. 157.
90 Vgl. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, NJW 1960, 1638.
91 BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, NJW 1960, 1638; ebenso BFH v. 12.3.1954 – I 135/53 S, BStBl. III 954, 149.
92 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017.
93 Vgl. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, NJW 1960, 1638.
94 Vgl. BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BeckRS 1979, 22005142; vgl. hierzu auch *Marx/Juds*, DStR 2015, 1016; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1463.
95 Vgl. BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BeckRS 1979, 22005142.
96 BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BeckRS 1979, 22005142.
97 Hierunter fällt die probeweise zeichnerische Lösung der wesentlichen Teile der Bauaufgabe inkl. Kostenschätzung und Erläuterungsbericht sowie Verhandlungen mit den Behörden über die Genehmigungsfähigkeit. Vgl. BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BeckRS 1979, 22005142.
98 In der derzeitigen Fassung der HOAI kommt dies der Leistungsphase 2 gleich, so dass zumindest Abschlagsrechnungen für diese abgeschlossene und abgenommene Leistungsphase bzw. Teilleistung sich gewinnerhöhend auswirken würden.
99 Vgl. *Fabricius/von Nordenflycht/Bindhardt*, Gebührenordnung für Architekten, Kommentar, 8. Aufl. 2015, § 19 Rz. 12; *Roth/Gaber*, Kommentar zum Vertragsrecht und Gebührenordnung für Architekten, 11. Aufl. 2015, § 19 Rz. 4a.
100 Vgl. BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BeckRS 1979, 22005142.
101 Der BFH führt in diesem Zusammenhang dennoch an, dass die Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung von Architekten- und Ingenieursleistungen ein Sonderrecht mit speziellen Grundsätzen darstellen würde.

Teilabnahmen gerade *nicht* an die bloße Existenz von Abschlagszahlungen knüpft, dies allerdings bei Werkverträgen nach der HOAI als Gewinnrealisierungszeitpunkt toleriert.

6. Percentage of Completion-Methode

Die stetige Akkumulierung der Erfolgsbeiträge nach Maßgabe des Leistungsfortschritts am Bilanzstichtag ist Gegenstand der *Percentage of Completion-Methode*. In Abgrenzung zur Forderung nach Abnahme der (Teil-)Leistung muss lediglich der jeweilige anteilige Fertigstellungsgrad des Gesamtwerks *verlässlich* geschätzt werden. Wenngleich die Anwendung der Percentage of Completion-Methode durch den Ausweis eines Teilgewinns mit entscheidungsrelevanten Informationen am Bilanzstichtag einhergehen mag,[102] stellt sich aus handels- und steuerrechtlicher Sicht die Frage nach der Objektivität der Bewertungsmethode. Dies trifft insbesondere für die unternehmensindividuelle Schätzung des Fertigstellungsgrades am Bilanzstichtag zu.[103] Vereinzelt wird eine Durchbrechung des Realisationsprinzips nach § 252 Abs. 2 HGB im Sinne einer Anwendung der Percentage of Completion-Methode „in begründeten Ausnahmefällen" für zulässig erachtet.[104] Regelmäßig sind langfristige Werkverträge allerdings mit erheblichen Risiken bis zur Endabnahme verbunden, z.B. unvorhersehbare Mengenänderungen infolge von Konstruktionsfehlern, unwirtschaftliche Auftragsführung, Preisgefahr bis zur Abnahme und Gesamtfunktionsrisiko, welche bei der Kalkulation der Auftragskosten häufig nicht oder nur anteilig einbezogen wurden.[105]

Die Percentage of Completion-Methode kann insofern implizieren, dass Gewinne vorzeitig ausgewiesen werden, wobei der Gesamtauftrag letztlich in einem Verlust mündet.[106] Vor dem Hintergrund des Verstoßes gegen das Realisationsprinzip und der damit einhergehenden Objektivierungsdefizite wird ihre Anwendung sowohl im handelsrechtlichen[107] als auch im steuerrechtlichen Schrifttum[108] überwiegend abgelehnt. Nicht zuletzt hatte sich der handelsrechtliche Gesetzgeber in der Begründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) explizit gegen die Einführung der Percentage of Completion-Methode ausgesprochen.[109] Hierbei wurde zwar eingeräumt, dass „das Periodenergebnis in bestimmten Fällen zu wesentlichen Teilen auf in Vorjahren erbrachten Leistungen beruhen" kann und somit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses entgegensteht.[110] Durch die Anknüpfung der rechtlichen Zahlungsverpflichtung an die Abnahme bei Werkverträgen wird, so der handelsrechtliche Gesetzgeber weiter, „gegenwärtig kein Raum für eine Änderung der handelsbilanziellen Abbildung von langfristigen Fertigungsaufträgen" gesehen.[111] Überdies wird darauf hingewiesen, dass eine Durchbrechung des für alle Kaufleute bindenden Realisationsprinzips durch das rechtsformspezifische Einblicksgebot aus methodischer Sicht nicht zulässig ist.[112]

Im Gegensatz zur handels- und steuerrechtlichen Gewinnrealisierung kommt der Percentage of Completion-Methode nach IFRS 15[113] eine zentrale Bedeutung zu. Da das *International Accounting Standards Board (IASB)* die kapitalmarktorientierte Informationsfunktion im Sinne des True and Fair View und somit die periodengerechte Erfolgsermittlung in den Vordergrund rückt und keine Zahlungsbemessung für den IFRS-Abschluss vorsieht, kann ihrer Einschätzung nach lediglich eine anteilige Gewinnrealisierung nach Maßgabe des Leistungsfortschritts am Bilanzstichtag zu entscheidungsnützlichen Informationen im Konzernabschluss für die Unternehmensadressaten führen. Das Realisationsprinzip wird damit nach IFRS 15

102 So wurde auf der Basis eines dynamischen LEN-Modells gezeigt, dass in einer Partialbetrachtung der Steuerungswirkungen die Percentage of Completion-Methode der Completed Contract-Methode „überlegen ist". Vgl. hierzu *Arnegger/Hofmann*, ZfB 2007, 115. Für den Konzernabschluss, der lediglich eine Informationsfunktion hat, wird ebenfalls eine höhere Informationsqualität der Percentage of Completion-Methode unterstellt; vgl. auf der Basis eines Agency-Modells *Kümpel*, ZfB 2002, 1024.

103 Vgl. *Selchert*, DB 1990, 801; *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1009 zu Kapitel M.

104 Vgl. *Schubert/Pastor* (FN 71), § 252 HGB, Rz. 44.

105 Vgl. *Winnefeld* (FN 26), Rz. 1009 zu Kapitel M.

106 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1015.

107 Vgl. zur „Durchlöcherung des Realisationsprinzips" bereits *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 12. Aufl., Köln/Opladen 1956, S. 63; ferner *Krawitz*, DStR 1997, 891; *Freidank*, DB 1989, 1204; *Knobbe-Keuk* (FN 53), S. 251; *Kohl*, BB 1990, 157.

108 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, DB 2008, 731; *Krawitz*, DStR 1997, 891; *Freidank*, DB 1989, 1204; *Knobbe-Keuk* (FN 53), S. 251; *Kohl*, BB 1990, 157.

109 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 38.

110 BT-Drucks. 16/10067, 38.

111 BT-Drucks. 16/10067, 38.

112 Vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 36.

113 Mit dem IAS 11 („Fertigungsaufträge") und IAS 18 („Umsatzerlöse") standen bislang zwei Standards zur Verfügung, die sich mit der Voraussetzungen einer Teilgewinnrealisierung auseinandersetzen. Mit Wirkung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2018 beginnen, werden diese Regelungen durch den IFRS 15 („Erlöse aus Verträgen mit Kunden") ersetzt. Vgl. zur Darstellung der zentralen Neuerungen *Baur/Lüpold/Witte*, IRZ 2014, 469; *Heintges*, DB 2015, 1973; *Knobloch/Anton*, DStR 2015, 1519; *Heintges/Hoffmann/Usinger*, WPg 2015, 570; *Fink/Pilhofer/Ketterle*, KoR 2015, 333; *Lüdenbach/Freiberg*, PiR 2015, 134; *Lüdenbach/Freiberg*, PiR 2015, 99; *Schmidt/Barekzai/Hüttermann*, DB 2015, 77; *Baetge/Celik*, IRZ 2014, 365; *Wüstemann/Wüstemann*, WPg 2014, 929; *Kirsch*, RWZ 2015, 11. Im Rahmen der Konvergenzbestrebungen zwischen dem *IASB* und dem *Financial Accounting Standards Board (FASB)* dient der IFRS 15 einer Vereinheitlichung der Umsatzrealisierung mit den US-GAAP-Regelungen. Ein europäisches Endorsement des IFRS 15 wird für das zweite Quartal des Jahres 2016 erwartet. Das *IASB* geht davon aus, dass die künftige Anwendung von IFRS 15 für die Bauindustrie nur mit minimalen Änderungen verbunden ist, vgl. IFRS 15.BC462. Auch *Wagenhofer* konstatiert, dass der IFRS 15 die Percentage of Completion-Methode nach IAS 11 im Wesentlichen zurückholen würde, nur mit anderer Bezeichnung und Begründung; vgl. *Wagenhofer*, Accounting in Business Research 2014, 367. Dagegen unterstellen *Wüstemann/Wüstemann* eine Ausweitung der Teilgewinnrealisierung durch den Wegfall der früheren Restriktion einer kundenspezifischen Fertigung nach IAS 11.3; vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, WPg 2014, 934 f.

zugunsten des Grundsatzes der periodengerechten Erfolgsermittlung zurückgedrängt.[114]

IFRS 15 findet grds. auf alle Kundenverträge Anwendung, solange keine Spezialregelungen existieren.[115] Das Erfolgsrealisierungsmodell gliedert sich in die nachfolgenden fünf Stufen:

- Identifikation von Kundenverträgen,
- Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen,
- Ermittlung des Transaktionspreises,
- Allokation des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen sowie
- Ertragsrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung.

In der letztgenannten Stufe sind in Abhängigkeit der Art der Erfüllung der Leistungsverpflichtung die *zeitpunkt- und zeitraumbezogene Umsatzrealisierung* zu unterscheiden. Dabei fokussiert das *IASB* nunmehr den Kontrollübergang vom Unternehmen auf den Kunden.[116] Eine *zeitraumbezogene* Umsatzrealisierung ist notwendig, sofern zumindest *eine* der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt ist:[117]

- Der Kunde empfängt und konsumiert fortlaufend die vom Auftragnehmer produzierten Leistungen;
- Der Vermögenswert muss sich während des Herstellungs- bzw. Bearbeitungsvorgangs bereits in der Verfügungsmacht des Kunden befinden;
- Erstellung eines Vermögenswerts *ohne alternative Nutzungsmöglichkeit* mit *einklagbarem Zahlungsanspruch* des Auftragnehmers der zum jeweiligen Stichtag erbrachten Leistungen.[118]

Im Schrifttum wird davon ausgegangen, dass bei Werkverträgen die ersten beiden Kriterien zur Beurteilung des kontinuierlichen Kontrollübergangs regelmäßig nicht vorliegen bzw. das letztgenannte Hilfskriterium zum Tragen kommt. Die letztgenannte Voraussetzung sei nach Einschätzung von *Baetge/Celik* im Standardsetzungsprozess auf Wunsch der Bilanzierungspraxis auf Beibehaltung der Percentage of Completion-Methode eingefügt worden.[119] Bei strenger Auslegung des Kontrollübergangs wäre die Percentage of Completion-Methode unzulässig gewesen. Interessanterweise knüpft das *IASB* analog zur BFH-Rechtsprechung bei Werkverträgen bei Ingenieuren und Architekten an den Zahlungsanspruch an, wobei zusätzlich keine alternative Nutzungsmöglichkeit eingefordert wird. Um allerdings die Percentage of Completion-Methode nach IFRS 15.39 letztlich anwenden zu können, muss überdies der Leistungsfortschritt *verlässlich* ermittelt werden.[120] Ansonsten ist die Erlösrealisierung auf die Höhe der bisher angefallenen Auftragskosten limitiert[121] (*Zero Profit Margin)*.[122] In der Wirkungsweise, die Teilerlösrealisation am jeweiligen Bilanzstichtag auf die abgegrenzten Auftragskosten zu begrenzen,[123] ähnelt sie der Selbstkostenaktivierung.

Wenngleich das *IASB* die *Percentage of Completion*-Methode im Vergleich zur *Completed Contract-Methode* mit einer höheren Entscheidungsnützlichkeit für die Unternehmensadressaten in Verbindung bringt, wurde im Schrifttum bereits im Hinblick auf die früheren IAS 11 und IAS 18 auf die massiven Ermessens- und Gestaltungsspielräume hingewiesen, die das Management zu bilanzpolitischem Opportunismus verleiten kann.[124] Befindet sich das betreffende Unternehmen in einer Verlustsituation und gelingt es gleichzeitig, dass der Fertigungsauftrag voraussichtlich gewinnbringend ist, kann die Unternehmensführung durch die anteilige Ertragsrealisierung dämpfend auf den temporären Verlustausweis einwirken und ein positiveres Bild der wirtschaftlichen Lage vermitteln. Bei entsprechend günstiger Auftragslage und hohem Gewinnausweis kann bei fehlendem Nachweis der verlässlichen Schätzung durch die Anwendung der Zero Profit Margin eine Art Gewinnstundung erzielt werden.[125] Neben weiteren Freiheitsgraden bei der Ermittlung der Auftragserlöse und -kosten stehen zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads am Bilanzstichtag verschiedene in- und outputorientierte Methoden zur Verfügung.[126] Wenngleich kein explizites Methodenwahlrecht nach IFRS 15 existiert,[127] wird die Flexibilität des Managements durch die Formulierung, dass diejenige Methode einzusetzen ist, mit der die erbrachte Leistung verlässlich bewertet werden kann,

114 Dies hängt im Wesentlichen mit der nachrangigen Bedeutung des Vorsichtsprinzips im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung zusammen. Vgl. *Keitz/Schmieszek*, KoR 2004, 122; *Krawitz*, DStR 1997, 888.

115 Vgl. als mögliche Ausnahmen die Leasingtransaktionen nach IAS 17, die Versicherungsverträge nach IFRS 4 oder die Finanzinstrumente nach IFRS 9. Im Schrifttum wird der Kompromisscharakter des IFRS 15 kritisch gewürdigt; vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, WPg 2014, 929.

116 Vgl. hierzu auch *Baetge/Celik*, IRZ 2014, 366.

117 Vgl. IFRS 15.35.

118 Dabei beinhaltet das Recht auf Zahlung neben der Kostenauslage entweder einen anteiligen Gewinnzuschlag oder eine angemessene Kapitalverzinsung. Vgl. IFRS 15. Appendix B9 sowie hierzu im Einzelnen *Kirsch*, RWZ 2015, 14. Mit diesen Hilfskriterien wird ein kontinuierlicher Kontrollübergang fingiert, um eine Teilgewinnrealisierung zu ermöglichen; vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, WPg 2014, 934.

119 Vgl. zu den Systeminkongruenzen, einerseits einen Zahlungsanspruch bereits bei Kündigung des Kunden (IFRS 15.37) zuzulassen, anderseits allerdings eine tatsächliche Leistungserfüllung des Unternehmens einzufordern, *Baetge/Celik*, IRZ 2014, 366.

120 Vgl. IFRS 15.44 sowie hierzu *Kirsch*, RWZ 2015, 14.

121 Vgl. IFRS 15.45.

122 Vgl. *Peemöller/Faul/Schroff*, BBK 2004, 538; *Keitz/Schmieszek*, KoR 2004, 122.

123 Vgl. *Krawitz*, StuB 2001, 736.

124 Vgl. auch bezogen auf den IFRS 15 *Kirsch*, RWZ 2015, 11.

125 Zur Legung stiller Reserven durch die Anwendung der zero profit margin vgl. *Wulf*, StuB 2001, 1102 sowie *Müller/Wulf*, BB 2005, 1270.

126 Vgl. IFRS 15.39-43 i.V.m. IFRS 15.B14-19. Inputorientierte Methoden, wie z.B. die Cost-to-Cost-Methode sowie die Effort-Expended-Methode, basieren auf den erforderlichen Einsatzfaktoren zum Zwecke der Leistungserbringung. Als outputorientierte Verfahren werden die Units-of-Delivery-Methode/Units-of-Work-Performed-Methode, die Milestone-Methode und die Aufmaß-Methode unterschieden. Die Schätzung des Fertigstellungsgrads erfolgt dann auf Basis der fertig gestellten bzw. ausgelieferten Teile. Es erfolgt allerdings ein Ausschluss.

127 Vgl. bereits bezogen auf den früheren IAS 11 *Pottgießer/Velte/Weber*, KoR 2005, 310.

nicht wesentlich eingeschränkt.[128] Auch die neue Voraussetzung für eine zeitraumbezogene Gewinnrealisierung nach IFRS 15, wonach der Vermögenswert *ohne alternative Nutzungsmöglichkeit* mit einem Zahlungsanspruch verknüpft ist, kann durch die Vertragsausgestaltung in erheblichem Maße gesteuert werden.[129]

Neben den rechnungslegungspolitischen Betrachtungen ist auf die erhöhten zeitlichen und kostenmäßigen Ressourcen zur Einrichtung eines effektiven internen Budgetierungs- und Reporting-Systems bzw. Controllings hinzuweisen, das zur verlässlichen Schätzung des Auftragsergebnisses durch das *IASB* vorausgesetzt wird.[130] Da die Percentage of Completion-Methode nach IFRS 15 auf kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgerichtet ist, stellt sich die Frage nach der Umsetzung bei mittelständischen Unternehmen in Deutschland. Unmittelbar nach Vertragsabschluss wird für Zwecke der Kosten- und Erlösplanung eine mitlaufende Auftragskalkulation erforderlich, die sämtliche Leistungs- und Produktanforderungen des Auftraggebers und etwaige Kosten- oder Zeitabweichungen zeitnah berücksichtigt. Dabei ist der Fertigungsauftrag in einzelne Teileinheiten zu zerlegen, welchen einzelne Budgets zugeordnet werden.[131] Da bisherige empirische Untersuchungen (noch) Schwachstellen im Projekt-Controlling in Deutschland vorgefunden haben, ist zu hinterfragen, ob die flächendeckende Übernahme der Percentage of Completion-Methode zu entscheidungsnützlichen Ergebnissen führen würde. Sie müsste aus handelsrechtlicher Sicht bei Kapitalgesellschaften zumindest mit einer gesetzlichen Ausschüttungssperre verbunden werden, wobei analog zu den vorangegangenen Varianten einer Teilgewinnrealisierung ohne Teilabnahme die grundsätzliche Bewahrung der Completed Contract-Methode unter Berücksichtigung einer Pflichtangabe im Anhang befürwortet wird.

III. Aktuelle Reichweite der steuerlichen Teilgewinnrealisierung

1. BFH, Urt. v. 14.5.2014

Die Nichtanwendung der Completed Contract-Methode durch eine Teilgewinnrealisierung *ohne* Teilabnahme wurde mit dem BFH-Urteil v. 14.5.2014 für die auftragsgemäße Erbringung von Planungsleistungen von Architekten und Ingenieuren erneut bestätigt.[132] Im Abgrenzung zu Werkverträgen nach § 631 BGB, die entweder eine Gesamtabnahme oder zumindest eine Teilabnahme des Werks erfordern, tritt bei Werkverträgen, deren Abschlagszahlungen nach einer Sonderregelung bzw. Gebührenordnung (HOAI) erfolgen, bereits mit dem Entstehen des *Anspruchs auf Abschlagszahlung* eine Gewinnrealisierung ein.[133] Ein Anspruch auf Abschlagszahlung liegt nach § 8 Abs. 2 HOAI i.d.F. vom 21.9.1995 bereits vor, sofern die (Teil-)Leistung nach Abs. 1 vertragsmäßig erbracht sowie seitens des Architekten bzw. Ingenieurs eine nachprüfbare Rechnung, wie bei einer Schlussrechnung, vorgelegt worden ist.[134] Die explizite Vereinbarung bzw. tatsächliche Realisation einer Teilabnahme ist folglich für das Entstehen eines Anspruchs auf Abschlagszahlung unerheblich. Die Abschlagszahlung ist demnach bereits verdient sowie sicher zu ermitteln und folglich nicht wie eine Anzahlung auf schwebende Geschäfte zu behandeln, sondern als Gewinn anteilig zu realisieren. Ohne auf die spezifische Beschaffenheit der Teilleistungen einzugehen, konstatiert der BFH, dass bei dieser Form von Werkverträgen das Kriterium der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung durch Gebührenordnungen für freie Berufe ersetzt wird.[135] In dem Urteil v. 14.5.2014 waren Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI i.d.F. vom 21.9.1995 (im Folgenden 1996) einbezogen, wobei die betreffende Werkleistung schon fast vollständig erbracht war (98 %).[136]

Aufgrund der HOAI als verbindliches Preisrecht lässt sich nach Einschätzung des BFH das Problem der Vorfinanzierung des Gesamtwerks wesentlich reduzieren. Mit dem Eintritt des Anspruchs auf Abschlagszahlung sei dem Leistenden der Anspruch „so gut wie sicher", weil er es „selbst in der Hand" habe, inwiefern er die bereits verdiente Zahlung behalten könne. Mit dem in § 8 Abs. 2 HOAI beschriebenen Anspruch auf Abschlagszahlung soll verhindert werden, dass dem Auftragnehmer für eine längere Zeit ein beträchtlicher Teil des Honorars vorenthalten wird, wenn die Leistung bereits erbracht ist.[137] Anstelle der erfolgten oder vereinbarten (Teil-)Abnahme der Planungsleistungen (z.B. Vorentwurf als abgeschlossene Leistungsphase) ist die Gewinnrealisierung bereits bei nachgewiese-

128 Vgl. IFRS 15.39-43 i.V.m. IFRS 15.B14-19. Es erfolgt allerdings ein Ausschluss der Cost-to-Cost-Methode, sofern die ermittelten Kosten nicht repräsentativ für den Leistungsfortschrift sind.

129 Vgl. zu den Änderungen gegenüber dem früheren IAS 11 ebenfalls *Schmidt/Barekzai/Hüttermann*, DB 2015, 145; kritisch zu diesem Hilfskriterium des Control-Prinzips auch *Wüstemann/Wüstemann*, WPg 2014, 935.

130 Eine weitere Voraussetzung stellt dabei die Ausgestaltung des Fertigungsvertrags dar, die jedem Vertragspartner durchsetzbare Rechte und Pflichten bezüglich der zu erbringenden Leistung einräumt, die zu erbringende Leistung sowie Art und Bedingungen der Erfüllung festlegt.

131 Bei hoch komplexen Fertigungsprojekten wird für den Einsatz der Abweichungsanalyse höheren Grades plädiert, die nicht nur Preis-, Verbrauchs- und Beschäftigungsabweichungen, sondern ebenfalls mehrstufige Abweichungsinterdependenzen berücksichtigt. Vgl. grundlegend *Freidank*, Kostenrechnung, 9. Aufl. 2012, S. 218–224.

132 Vgl. zur Einschätzung, dass das „neuerliche Urteil aus dem Jahr 2014 […] auf dem Stand der Rechtsprechung von 1942 stehen geblieben ist", *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017; zur diesbezüglichen dreistufigen Argumentation des BFH *Prinz*, DB 2016, 372.

133 Vgl. ebenso *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1690.

134 Vgl. *Adrian*, StuB 2014, 894; *Hoffmann*, StuB 2014, 830.

135 Vgl. BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968.

136 Vgl. *Gehrs/Wenzel*, WP Praxis 2016, 12; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1015.

137 Vgl. BGH v. 22.12.2005 – VII ZB 84/05, BGHZ 165, 332; *Korbion/Mantscheff/Vygen*, Kommentar zur HOAI, 7. Aufl. 2015, § 8 HOAI, Rz. 22; *Locher/Koeble/Frik*, Kommentar zur HOAI, 7. Aufl. 2015, § 8 HOAI, Rz. 58 f.; *Pott/Dahlhoff*, Kommentar zur HOAI, 5. Aufl. 2015, § 8 HOAI, Rz. 10.

nen Leistungen und bei Vorlage einer prüfbaren Rechnung analog zur späteren Schlussrechnung angezeigt.[138] Mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung sei die Abschlagszahlung „bereits verdient".[139] Bedeutsam ist, dass der BFH zivilrechtlich höchst kritisch einen Ausschluss der Rückforderung bereits geleisteter Abschlagszahlungen unterstellt, sofern der Auftragnehmer durch Übersendung einer prüfbaren Honorarschlussrechnung nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist.[140] Insofern sind jegliche Abschlagsrechnungen, auch für eine noch nicht abgeschlossene Leistungsphase nach der HOAI 1996 bilanzrechtlich keine Anzahlungen auf schwebende Geschäfte.[141] Allerdings erfolgt dahingehend eine Relativierung im Schrifttum, dass Abschlagszahlungen einen inneren Zusammenhang zur erbrachten (Teil-)Leistung aufweisen müssten, damit der Gewinnanteil „so gut wie sicher" ist und es der Leistende „selbst in der Hand" hat, das bereits verdiente Entgelt behalten zu können.[142] Wenngleich sich das BFH-Urteil dabei auf den Grundsatz der „Unentziehbarkeit" der Zahlung stützt, hatte die Rechtsprechung bei Teilgewinnrealisierung durch qualifizierte Teilabnahmen (außerhalb der HAOI) keinen Zusammenhang zwischen dem für die Teilzahlung verdienten Anspruch und den entstehenden Gesamtkosten unterstellt.[143] Da Abschlagszahlungen allerdings häufig in der Praxis lediglich zur Liquiditätssteuerung eingesetzt werden und in dem Urteilsfall die Fertigstellung nahezu vollendet war, besteht die Vermutung, dass das BFH-Urteil keine flächendeckende Teilgewinnrealisierung ohne Teilabnahme in der steuerlichen Gewinnermittlung impliziert.[144]

2. BMF-Sichtweisen

a) BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015

Nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils, das von den betreffenden Fachverbänden einhellig abgelehnt wurde,[145] war unklar, inwiefern die Teilgewinnrealisierung auch bei Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und bei sonstigen Abschlagzahlungen i.S.d. § 632a BGB notwendig ist.[146] Das BMF hatte diese Ausweitung in den Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 zunächst bestätigt. Die Ausdehnung der Teilgewinnrealisierung wurde damit gerechtfertigt, dass Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und § 632a BGB Abrechnungen „von bereits verdienten Ansprüchen" darstellen.[147] Der Schuldner des Werkvertrags hätte seine Leistung – unabhängig von einer abschließenden Werkabnahme – bereits erbracht, ansonsten würde die Berechtigung zur Forderung der Zahlung nicht vorliegen. Dagegen dürfen, so das BMF weiter, Forderungen auf einen Vorschuss weiterhin nicht vorzeitig im Rahmen einer Gewinnrealisierung einbezogen werden.[148] Die Finanzverwaltung ging in diesem Zusammenhang davon aus, dass der BFH die Ausweitung des Anwendungskreises der Teilgewinnrealisierung in späteren Urteilen bestätigen wird.[149]

Die vorzeitige Gewinnrealisierung nach Maßgabe des BFH-Urteils sollte mit der positiven Wirkung verbunden sein, dass der „Werklohn so periodisch und nicht zusammengeballt versteuert wird und damit günstige Auswirkungen auf die Progression des Steuertarifs entfaltet".[150] Da überdies nach Einschätzung der Finanzverwaltung die Ausstellung einer Abschlagsrechnung regelmäßig mit dem Zahlungseingang zusammenfällt und bereits vereinnahmte Gelder „zurückgelegt" werden müssten, wurden keine negativen Liquiditätseffekte angenommen.[151] Dennoch hätten sich durch die erstmalige Anwendung des BMF-Schreibens für Wirtschaftsjahre nach dem 23.12.2014 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils im Bundessteuerblatt) und folglich bei Übereinstimmung des Wirtschaftsjahres mit dem Kalenderjahr insbesondere für die Jahresabschlüsse des Jahres 2015 kurzfristige Mehrbelastungen und steigende Periodengewinne vor der tatsächlichen Fertigstellung des Gesamtauftrags ergeben. Zur Abmilderung dieser Effekte räumte die Finanzverwaltung die Möglichkeit ein, den aus der Teilgewinnrealisierung resultierenden (Mehr-)Gewinn in der ersten Periode entweder gleichmäßig auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und dem Folgejahr oder gleichmäßig auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und den beiden Folgejahren zu verteilen.[152] Allerdings wären auch bereits abgeschlossene Werkverträge der Vergangenheit, die für Wirtschaftsjahre nach dem 23.12.2014 noch aktiv sind, unter den Anwendungskreis gefallen. An dieser Stelle besteht zudem das Risiko, dass zunächst eine vorzeitige Gewinnrealisierung erfolgt, welche im Rahmen der Finalisierung des Auftrags aufgrund unvorhergesehener Kostensteigerungen tatsächlich nicht mehr (gänzlich) erfolgt.[153]

b) Aufhebung durch das BMF-Schreiben v. 15.3.2016

Die Finanzverwaltung hat auf die Kritik der acht großen Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (sog. „8er-Bande"), die sich in ihrer Stellungnahme v. 2.10.2015 gegen die Ausdehnung der Anwendung des BFH-Urteils auf Abschlagszahlungen bei Werkverträ-

138 Vgl. ebenso *Wiechers*, BBK 2015, 635.
139 BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968.
140 Vgl. hierzu auch BGH v. 22.11.2007 – VII ZR 130/06, NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2008, 328.
141 Vgl. *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1690.
142 Vgl. *Wiechers*, BBK 2015, 657.
143 Vgl. BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557.
144 Vgl. zu dieser Einschätzung *Wiechers*, BBK 2015, 657.
145 Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al.* (FN 4); *DStV* (FN 4); *IDW* (FN 4).
146 Vgl. *BStBk*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, abrufbar unter: https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20150520_stellungnehmen_bstbk/index.html, S. 2.
147 Vgl. BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2.
148 Vgl. BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2. Insofern sind „à conto-Zahlungen" auf noch nicht endgültig erbrachte Teilleistungen zumindest nicht erfolgswirksam zu vereinnahmen. Vgl. *Wiechers*, BBK 2015, 656.
149 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1466.
150 Vgl. BMF v. 13.5.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2.
151 Vgl. kritisch hierzu *Marx/Juds*, DStR 2015, 1462.
152 Vgl. BMF v. 13.5.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2.
153 Vgl. *Gehrs/Wenzel*, WP Praxis 2016, 15.

gen i.S.d. § 632a BGB ausgesprochen haben,[154] zunächst am 18.2.2016 reagiert.[155] Dabei wurde zum einen Überarbeitungsbereitschaft signalisiert sowie zum anderen die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts auf Verträge, die nach dem 30.6.2016 abgeschlossen werden, in Aussicht gestellt.[156]

Schließlich hat das BMF am 15.3.2016 eine Aufhebung ihres Schreibens v. 29.6.2015 bekanntgegeben[157], so dass eine Teilgewinnrealisierung auf Abschlagszahlungen lediglich in den Grenzen des BFH-Urteils v. 14.5.2014 möglich ist. In diesem Kontext erachtet die Finanzverwaltung es als angemessen, die BFH-Entscheidung vom 14.5.2014 erstmalig in dem Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Des Weiteren wird die Möglichkeit gewährt, den aus der Teilgewinnrealisierung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre zu verteilen.

3. Kritische Würdigung

a) Keine Anwendung des BFH-Urteils v. 14.5.2014 auf die aktuelle Fassung der HOAI

Sowohl das BFH-Urteil v. 14.5.2014 als auch die BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 widersprechen der traditionellen Sichtweise der Completed Contract-Methode als handels- und steuerrechtlicher Grundsatz und sind abzulehnen. Mit Ausnahme von qualifizierten Teilabnahmen als Aufspaltung des Gesamtvertrags in objektivierbare Teilgewinne ist die Aufweichung des Realisationsprinzips weder mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip noch mit dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip[158], das nach dem Tatbestandsmäßigkeitsprinzip auf einen realisierten bzw. objektivierten Gewinn abstellt, vereinbar.

Zunächst ist keine Übertragung des BFH-Urteils auf die *aktuelle Fassung der HOAI* möglich, da in Abgrenzung zur vertragsmäßigen Erbringung nach § 8 Abs. 1 HOAI 1996 in § 15 Abs. 1 HOAI 2013 die Abnahme der Leistung eingefordert wird, soweit keine andere schriftliche Vereinbarung vorliegt.[159] In § 15 Abs. 2 HOAI 2013 wird überdies hervorgehoben, dass Abschlagszahlungen neben schriftlich vereinbarten Zeitpunkten nur noch für *nachgewiesene Grundleistungen*[160] und nicht für besondere Leistungen[161] oder andere Beratungsleistungen eingefordert werden.[162] Da keine Abgrenzung der Abschlagszahlungen erfolgt, die eine Teilgewinnrealisierung rechtfertigen, ist unklar, wie die Gesamtleistung in abrechnungsfähige Teilleistungen aufgespalten werden muss. Wenngleich zu vermuten ist, dass sich der BFH für eine Aufteilung nach Maßgabe der Leistungsphasen der HOAI aussprechen würde,[163] könnte neben einer detaillierten Aufspaltung auf Grundleistungen einer Leistungsphase auch eine Zusammenfassung mehrerer Leistungsphasen der HOAI zum Zwecke der Teilgewinnrealisierung möglich sein.[164] Unstrittig ist, dass durch die neue BFH-Rechtsprechung erhebliche Anforderungen an das Projekt-Controlling gestellt werden.[165]

b) Keine Anwendung des BFH-Urteils auf „sonstige" Werkverträge mit Abschlagszahlungen nach § 632a BGB

Vor dem Hintergrund der Ungleichbehandlung der Gewinnrealisierung bei Werkverträgen von Architekten und Ingenieuren nach der HOAI (BFH-Urteil) und sonstigen Werkverträgen hatte sich das BMF zunächst auch auf eine Ausweitung auf „sonstige" Werkverträge mit Abschlagszahlungen nach § 632a BGB ausgesprochen. Diese Sichtweise schlug fehl, da im BFH-Urteil selbst keine Hinweise für eine entsprechende Ausdehnung zu finden sind. Bei Einbeziehung der Rechtsprechungshistorie ist zu beachten, dass der BFH lediglich bei Architekten und Ingenieuren *mit Gebührenordnung* eine Zurückdrängung der (Teil-) Abnahme als „lex specialis" akzeptierte und bei *sonstigen* Werkverträgen dagegen weiterhin den Abnahmevorgang einforderte.[166] Auch stellt sich die Frage, ob Werkverträge mit anderer gesetzlicher Grundlage (z.B. nach ausländischem Recht) oder mit individualer vertraglicher Ausgestaltung ebenfalls mit einer vorzeitigen Gewinnrealisierung künftig verbunden sind. Ein Verweis auf die handelsrechtlichen GoB, die über das Maßgeblichkeitsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung einen vorzeitigen Gewinnausweis rechtfertigen würden, kann ebenfalls zu keiner anderen Ein-

154 Zur Abmilderung des Erfüllungsaufwands regten die acht größten Wirtschaftsverbände in ihrer Stellungnahme zum BMF-Schreiben v. 29.6.2015 an, lediglich Werkverträge einzubeziehen, die frühestens ab dem Wirtschaftsjahr 2016 abgeschlossen werden. Eine Umsetzung ab dem Wirtschaftsjahr 2015 wurde abgelehnt und eine Aussetzung der Anwendung empfohlen. Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al.* (FN 4).

155 Vgl. BMF v. 18.2.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2, abrufbar unter: http://files.vogel.de/iww/iww/quellenmaterial/dokumente/146464.pdf.

156 Vgl. BMF v. 18.2.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 2.

157 Vgl. BMF v. 15.3.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, 1, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2016-03-15-gewinnrealisierung-bei-abschlagszahlungen-fuer-werkleistungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

158 Vgl. *Costede*, StuW 1996, 23.

159 Vgl. ebenso *DStV* (FN 4), S. 1 f.

160 Grundleistungen stellen die üblicherweise zur ordnungsmäßigen Erfüllung des Auftrags durch den Ingenieur zu erbringenden Leistungen (z.B. Ortsbesichtigung) dar, die innerhalb eines HOAI-Leistungsbildes prozessorientiert zu Leistungsphasen zusammengefasst und abschließend aufgeführt sind; vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1464.

161 Besondere Leistungen treten zu den Grundleistungen hinzu oder ersetzen diese, wenn besondere Anforderungen an die Ausführung des Auftrags gestellt werden, die über die allgemeinen Leistungen hinausgehen oder diese modifizieren. Diese sind nicht im Grundleistungskatalog der Leistungsbilder in der HOAI aufgeführt und in den Leistungsbildern bzw. -phasen nur exemplarisch genannt; vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1464.

162 Vgl. hierzu auch *Marx/Juds*, DStR 2015, 1019.

163 Vgl. *Kleinmanns*, BB 2014, 2609; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1463.

164 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1016.

165 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1019.

166 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017.

schätzung führen im Hinblick auf die Teilgewinnrealisierung, da die h.M. gerade die Completed Contract-Methode aus handelsrechtlicher Sicht als Grundsatz unterstellt.[167] Einer weiteren Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz im Sinne einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit, um fiskalpolitischen Zielsetzungen zu entsprechen, ist entgegenzutreten.[168]

Ferner ist auf den vorläufigen Charakter der Abschlagszahlungen i.S.d. § 632a BGB hinzuweisen.[169] Auch der BGH[170] hat explizit herausgestellt, dass der Gefahrenübergang auf den Auftraggeber erst mit der (Teil-)Abnahme des Produkts erfolgt und eine Abschlagszahlung gerade nicht wie eine Teilabnahme wirken würde.[171] Der Auftragnehmer bleibt bis zur Abnahme des Gesamtwerks zumeist auch der wirtschaftliche Eigentümer. Auch das OLG Frankfurt hat hierzu ausgeführt, dass Abschlagszahlungen kein deklaratorisches Schuldanerkenntnis des Auftraggebers und keine Billigung der Leistung darstellen und somit erst bei Zahlung der Schlussrechnung in Kombination mit der Endabnahme eine „Unentziehbarkeit" vorliegt.[172] Sofern der endgültig verdiente Vergütungsanspruch niedriger als die erhaltenen Abschlagszahlungen ausfällt, bedarf es einer Rückerstattung der Differenz an den Auftraggeber.[173] Auch ist der endgültige Anspruch auf die erhaltenen Abschlagszahlungen gem. § 631 Abs. 1 BGB an die mangelfreie Erbringung des Gesamtwerks geknüpft.[174] Ferner müssen bei Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI Überzahlungen an den Auftraggeber zurückgezahlt werden.[175] Es stellt sich überdies die berechtigte Frage, in welcher Form drohende Honorarunterdeckungen des Projekts in Folgeperioden am Bilanzstichtag einbezogen werden. Da der Gesamtauftrag immer noch ein schwebendes Geschäft darstellt, muss aus handelsrechtlicher Sicht (§ 249 Abs. 1 Satz 2 HGB) eine Drohverlustrückstellung passiviert werden, die als Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips bei der steuerlichen Gewinnermittlung allerdings gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG unzulässig ist. Mangels eines Ausweises von unfertigen Leistungen nach der BFH-Rechtsprechung können die drohenden Honorarunterdeckungen auch nicht durch eine Teilwertabschreibung Berücksichtigung finden. Die eingeschränkten Möglichkeiten einer Verlustverrechnung (Einschränkungen beim Verlustrücktrag und -vortrag)[176] würden mit einem Anstieg endgültig ausfallender Verluste verbunden sein. Positive Progressionseffekte, die mit einer Teilgewinnrealisierung verbunden sind, werden damit den Ausnahmefall darstellen. Während bei Werkunternehmern, die in einer Kapitalgesellschaft organisiert sind und unter den linearen Körperschaftsteuersatz fallen, die angeführten Argumente ins Leere laufen, müssten Werkunternehmer, die in einer Personengesellschaft oder Einzelunternehmung organisiert werden, mit ihrem Einkommen im Progressionsbereich liegen. Letzteres gilt ebenfalls als unwahrscheinlich, da ab einem Einkommen von 52.882 € der lineare Spitzensteuersatz beginnt.[177]

Überdies trägt weiterhin der Auftragnehmer das Risiko des Werkuntergangs vor dem Gefahrenübergang nach § 644 Abs. 1 Satz 1 BGB, so dass dieser bei Untergang auf eigene Kosten das Produkt wiederherstellen oder die Abschlagszahlungen zurücksenden muss.[178] Vertragliche Basis der Leistungen bleibt weiterhin der Werkvertrag, der allein nach bürgerlichrechtlichen Maßstäben beurteilt wird.[179] Dies bedeutet, dass in der HOAI lediglich die Höhe und Art des Honorars geregelt wird, sich die Entstehung des Anspruchs allerdings ausschließlich nach Werkvertragsrecht richtet.[180] Der Einschätzung des BFH, dass die Abschlagszahlungen „so gut wie sicher" sind und eine Rückforderung erhaltener Zahlungen durch den Auftraggeber „ausgeschlossen" ist, ist damit nicht zutreffend.[181] Dies setzt voraus, dass der Werkunternehmer stets ein mangelfreies Werk abliefern wird, das vom Auftraggeber generell akzeptiert wird. Dies kann jedoch nicht für einen objektivierten Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sprechen. Zudem sind die in der HOAI aufgeführten Leistungsphasen (z.B. die neun Leistungsphasen für das Leistungsbild Gebäude und Innenräume nach § 34 HOAI) keine abnahmefähigen Teilleistungen[182] und somit auch nicht als Hilfestellung für eine vorzeitige Gewinnrealisierung geeignet.[183] In einer Gesamtschau trägt das BFH-Urteil v. 14.5.2014 nicht zur Rechtsklarheit der bilanziellen Berücksichtigung von langfristigen Werkverträgen bei.[184] So ist auch die Abgrenzung zwischen einer Abschlagszahlung, die erfolgswirksam zu behandeln ist, und eines Vorschusses, der sich weiterhin erfolgsneutral auswirken soll, unklar. Überdies bleibt unerwähnt, ob die Teilgewinnrealisierung durch Schätzung des prozentualen Leistungsfortschritts am Bilanzstichtag analog zur Percentage of Completion-Methode nach IFRS 15 oder durch Gegenüberstellung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und in Rechnung ge-

167 Vgl. *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1691.

168 Vor dem Hintergrund der ungeklärten buchhalterischen Abbildung der Gewinnrealisierung in der Steuerbilanz werden drei Buchungsvarianten – u.a. das steuerbilanztechnische Hilfsmittel eines aktiven Ausgleichspostens – in Erwägung gezogen; hierzu *Prinz*, DB 2016, 374; *Oser/Bolik/Wirtz*, DB 2016, 422.

169 Vgl. *IDW* (FN 4), S. 2; *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1691; *Prinz*, DB 2016, 373.

170 Vgl. BGH v. 11.2.1999 – VII ZR 399/97, NJW 1999, 1869.

171 Zum Charakter der Abschlagszahlung als Anzahlung auf die Hauptforderung für das Gesamtwerk *Sprau*, in: Palandt, BGB, 74. Aufl. 2015, § 632a Rz. 4 f.; hierzu auch *IDW* (FN 4), S. 2; *Wiechers*, BBK 2015, 655.

172 Vgl. OLG Frankfurt v. 1.7.2009 – 1 U 20/08, openJur 2012, 31926.

173 Vgl. BGH v. 11.2.1999 – VII ZR 399/97, NJW 1999, 1869.

174 Vgl. *IDW* (FN 4), S. 2; *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1691.

175 Vgl. *Schwenker/Wessel*, in: Messerschmidt/Voit, Privates Baurecht, 2. Aufl. 2015, § 15 HOAI Rz. 15; *Wirth*, in: Korbion/Mantscheff/Vygen, HOAI, 8. Aufl. 2015, § 15 Rz. 56; zu derartigen Rückforderungsansprüchen BGH v. 22.11.2007 – VII ZR 130/06, BeckRS 2008, 00128.

176 Vgl. § 10d EStG; § 8 Abs. 4 KStG; § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

177 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1466.

178 Vgl. *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1691.

179 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1015.

180 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017.

181 Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017.

182 Vgl. BR-Drucks. 395/09, 161.

183 Vgl. *Schwenker/Wessel* (FN 175), § 15 HOAI, Rz. 16.

184 *Marx/Juds* unterstellen hierbei sogar „sinnentleerte" Aussagen. Vgl. *Marx/Juds*, DStR 2015, 1017.

stellten Abschlagszahlungen nach Maßgabe spezifischer Teilleistungen durchgeführt werden soll. Realistisch wird die zweite Methode sein.

Interessanterweise steht das BFH-Urteil v. 14.5.2014 auch im Widerspruch zur bisherigen umsatzsteuerlichen Sollversteuerung von HOAI-Abschlagsrechnungen durch die Finanzverwaltung aus dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Hiernach wird die Aufteilung eines Leistungsbilds in Leistungsphasen als *einheitliche Leistung* und nicht als Teilleistung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 3 UStG qualifiziert.[185] Insofern setzt die Fälligkeit der Umsatzsteuer bislang nicht bei der bloßen Abschlagszahlung an. Gemäß Abschnitt 13.3 Abs. 3 UStAE sind Teilleistungen ausdrücklich nur bei zusätzlichen Vereinbarungen über die separate Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen zwischen den Vertragsparteien zu unterstellen. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung diesen ertrag- und umsatzsteuerlichen Gegensatz mit einer künftigen Anpassung des UStAE und Übernahme der vorzeitigen Gewinnrealisierung aufheben wird.[186]

Ferner steigt durch die Aufgabe der (Teil-)Abnahmepflicht das Risiko, dass Gewinne zum Ausweis gelangen, die im Zeitablauf gar nicht erwirtschaftet werden.[187] Sofern die Perioden der ersten Abschlagszahlungen gewinnbringend und die späteren Perioden verlustträchtig ausfallen, würde es zu einem Ausweis und ggf. auch zu einer Ausschüttung von Scheingewinnen kommen, die das betriebliche Haftungspotential reduzieren und dem Gläubigerschutzprinzip aus handelsrechtlicher Sicht entgegenstehen. Zur Erfüllung des Informationszwecks des handelsrechtlichen Jahresabschlusses scheint die Angabe des tatsächlichen Leistungsfortschritts im Anhang nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB überzeugender zu sein.[188] Da der handelsrechtliche Gesetzgeber sowohl im BilMoG als auch jüngst im BilRUG keine Anpassung der bilanziellen Berücksichtigung von langfristigen Fertigungsaufträgen vorgenommen hatte, wäre die Teilgewinnrealisierung nach dem BFH-Urteil v. 14.5.2014 nicht im Einklang mit dem traditionellen GoB-Verständnis.

Durch den Ersatz der (Teil-)Abnahme durch das Entstehen des Anspruchs auf (Teil-)Abschlagszahlung wird die Gewinnermittlung bei Werkverträgen zu einem äußerst unsicheren Indikator für die Leistungsfähigkeit.[189] Dabei liegt der Zeitpunkt des partiellen Gewinnausweises im Ermessen des Steuerpflichtigen und schafft keine Vergleichbarkeit.[190] Die BFH-Rechtsprechung zu den Werkverträgen bei Architekten und Ingenieuren ist kritikwürdig, weil hierbei gleiche Sachverhalte, die dieselbe Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringen, unterschiedlich besteuert werden,[191] je nachdem, ob ein Werkvertrag bei Architekten und Ingenieuren (Gewinnrealisierung ohne (Teil-)Abnahme)) oder bei anderen Unternehmen (Teilgewinnrealisierung nur bei qualifizierter Teilabnahme, ansonsten Completed Contract-Methode) zugrunde liegt. Solange die Einkommensmessung, wie sie „gemäß seines wirtschaftstheoretischen Zweckes und als Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit gedacht worden ist“[192], als realisierter Reinvermögenszuwachs erfolgen soll,[193] sollte die nominelle Kapitalerhaltung und das bisherige GoB-System nicht weiter in ihrer Wirkung eingeschränkt werden und einheitlich auf die (Teil-)Abnahme abstellen.[194]

IV. Zusammenfassung

Bei (langfristigen) Werkverträgen stellt die Gewinnrealisierung nach der Fertigstellung und Abnahme des Gesamtwerks (sog. *Completed Contract-Methode*) die grundsätzliche Verfahrensweise aus handels- und steuerrechtlicher Sicht dar. Wenngleich einer Beeinträchtigung des für Kapitalgesellschaften und ihnen gesetzlich gleichgestellten Unternehmen bindenden True and Fair View-Prinzips aus handelsrechtlicher Sicht mit einer Berichtspflicht zum tatsächlichen Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag im *Anhang* begegnet werden muss, sind Ansätze für eine moderatere Auslegung bzw. Durchbrechung des Realisationsprinzips im Schrifttum und in der Rechtsprechung zu finden. Neben einer *„vollen“ Selbstkostenaktivierung*, die bilanzrechtlich unzulässig ist, ist die Teilgewinnrealisierung durch *qualifizierte Teilabnahmen* in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung unter restriktiven Voraussetzungen anerkannt. Für mehr Kontroversen sorgt dagegen die Teilgewinnrealisierung durch bloße *kalkulatorische Teilabrechnungen*, die durch die grundsätzliche Pflicht zur Teilgewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt (Percentage of Completion-Methode) nach IFRS 15 als weitere Gewinnrealisierungsmethode komplettiert wird. Auch der BFH hatte als „lex specialis“ bei von *Ingenieuren und Architekten* erbrachten Werkverträgen aufgrund der Existenz einer Gebührenordnung (HOAI) keine Abnahmepflicht eingefordert, während bei *sonstigen* Werkverträgen nach § 631 BGB die Completed Contract-Methode oder die Teilgewinnrealisierung bei qualifizierten Teilabnahmen Anwendung findet. Mit dem BFH-Urteil v. 14.5.2014 wurde das Realisationsprinzip bei Werkverträgen weiter zurückgedrängt. Um eine Gleichbehandlung der Gewinnrealisierung von Werkverträgen auch nach der Neufassung der HOAI 2013 sowie sonstigen Werkverträgen zu erreichen, hatte die Finanzverwaltung in ihren Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 den Spezialcharakter von Ingenieurs- und Architekturleistungen aufgegeben und eine „flächendeckende“ Teilgewinnrealisierung für alle Werkverträge mit Anspruch auf Abschlagszahlungen i.S.d. § 632a BGB eingefordert. Angesichts der Kritik aus der Unternehmenspraxis hat die Finanzver-

185 Vgl. *IDW* (FN 4), S. 3; *Marx/Juds* 2015, 1014.
186 Vgl. zum Widerspruch ebenfalls *Marx/Juds*, DStR 2015, 1019.
187 Vgl. *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1691.
188 Vgl. *Velte*, KoR 2008, 73; *Jessen/Haaker*, DStR 2009, 500 f.
189 Vgl. hierzu *Hennrichs*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch, FS Lang, 2010, S. 249 f.
190 Vgl. *Prinz*, DB 2016, 373.
191 Vgl. *Schneider*, BB 2003, 300; *ders.*, BFuP 2003, 665.
192 *Schneider*, in: Baetge/Moxter/Schneider, FS Leffson, 1976, S. 116.
193 Vgl. *Schneider*, BFuP 2003, 665; *Fülbier*, StuW 2006, 234.
194 Vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 2. Aufl., München 1997, S. 246.

waltung am 15.3.2016 schließlich ihre Sichtweise aufgegeben und die Teilgewinnrealisierung auf Abschlagszahlungen bei Werkverträgen von Architekten und Ingenieuren i.S.d. § 8 Abs. 2 HOAI in der Fassung vom 21.9.1995 analog zum BFH-Urteil v. 14.5.2014 begrenzt.

Die vorliegende Analyse hat ergeben, dass sowohl das BFH-Urteil v. 14.5.2014 als auch die zurückgenommenen BMF-Schreiben v. 13.5.2015 und 29.6.2015 infolge der Beeinträchtigung der bilanzgestützten Kapitalerhaltung abzulehnen sind. Die Deformierung des bisherigen GoB-Systems im Bilanz(steuer)recht, die seit dem BilMoG kontinuierlich ansteigt und eine flächendeckende Teilgewinnrealisierung bei Werkverträgen in Aussicht stellte, kann infolge der systeminkongruenten fiskalpolitischen Motivation nicht überzeugen. Auch verstößt die Anknüpfung an das Entstehen des *Anspruchs auf Abschlagszahlung* als Gewinnrealisierungszeitpunkt sowohl gegen das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip als auch gegen das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem trägt das angeführte BFH-Urteil zu keiner höheren Rechtssicherheit und Praktikabilität aufseiten der Steuerpflichtigen bei, sondern stiftet z.B. infolge einer künftig abweichenden ertrag- und umsatzsteuerlichen Gewinnrealisierung neue Verunsicherung. Das BMF hat (zu) spät erkannt, dass es sich mit der Ausdehnung der Reichweite des BFH-Urteils auf einen Irrweg begeben hatte. Zu einer höheren Rechtsklarheit hat dieses Vorgehen nicht beigetragen, so dass die Diskussion bezüglich der Sinnhaftigkeit des BFH-Urteils v. 14.5.2014 und möglicher Folgeurteile voraussichtlich nicht verstummen wird.

Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten

Prof. Dr. SEBASTIAN EICHFELDER, Magdeburg / PD Dr. CLAUDIA NEUGEBAUER, Wuppertal*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Grundlagen
1. Modellannahmen
2. Steuerliche Optionsmöglichkeiten
a) Ertragsteuerliche Wahlrechte
b) Umsatzsteuerliche Wahlrechte
c) Zusammenfassung
3. Simulation der Fahrzeugkosten
III. Ergebnisse
1. Basisszenario
2. Sensitivitätsanalyse
a) Unternehmerische und private Fahrzeugnutzung
b) Fahrleistung und Haltedauer
c) Preisnachlässe
d) Ertragsteuersatz und Kalkulationszinsfuß
IV. Fazit
V. Literaturverzeichnis

Der vorliegende Beitrag analysiert die steueroptimale Ausübung von Zuordnungs- und Pauschalierungswahlrechten bei gemischt genutzten Fahrzeugen im unternehmerischen Bereich. Anhand eines datengestützten Barwertmodells können wir zeigen, dass steuerliche Pauschalierungsmöglichkeiten (Pauschalierung der privaten Nutzung anhand der 1 %-Methode, Pauschalierung der Fahrzeugkosten mit 0,30 € je Kilometer) in zahlreichen Konstellationen und insbesondere bei Fahrzeugen der Oberklasse mit einem steuerlichen Nachteil verbunden sind. Demgegenüber kommt Zuordnungswahlrechten im Bereich der Ertragsbesteuerung (Privatvermögen versus Betriebsvermögen) und der Umsatzsteuer (anteilige versus volle Zuordnung zum Unternehmen) eine geringere Bedeutung für die Steuerplanung zu.

Our paper analyses the impact of different German tax options (e.g. assignment options, lump-sum deductions) for mixed-use cars of businessmen and self-employed taxpayers. Using data-based NPV calculations, we find that lump-sum tax regulations (lump-sum deduction of car costs, approximation of private car usage by the so-called 1 %-method) typically result in a tax disadvantage. That holds especially for top-of-the-range cars with high acquisition cost. By contrast, assignment options of the German personal income tax and the VAT should be less relevant from a tax planning perspective.

I. Einleitung

Einzelunternehmer und Mitunternehmer von Personengesellschaften nutzen Kraftfahrzeuge häufig sowohl betrieblich als auch privat. Soweit das Fahrzeug zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten geltend machen. Ertragsteuerlich wirkt sich die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges in Höhe der Abschreibung sowie der laufenden Kosten als Betriebsausgabe aus.

Sowohl im öffentlichen Diskurs als auch von Teilen der Literatur wird die steuerliche Berücksichtigung der Kosten eines gemischt genutzten Fahrzeuges pauschal als „Dienstwagenprivileg" bzw. versteckte Subvention bezeichnet.[1] Dabei wird unterstellt, dass gewerbliche Halter sich beim Kauf eines Neuwagens nicht von Wirtschaftlichkeit und Nutzen leiten ließen, sondern von Steuerprivilegien, weshalb diese Steuerpflichtigen sich vorwiegend für Fahrzeuge im Segment der gehobenen Mittel- und Oberklasse entscheiden würden.[2]

Obwohl vielfach von einem „Dienstwagenprivileg" ausgegangen wird, ist das steuerliche Entlastungspotential gemischt genutzter Fahrzeuge im unternehmerischen Bereich noch nicht umfassend untersucht worden. Die Diskussion konzentriert sich in der Regel auf den (angeblichen) Steuervorteil der 1 %-Methode und blendet andere steuerliche Aspekte, wie z.B. Wechselwirkungen zwischen Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, weitgehend aus.[3] Vorliegende Beiträge beschränken

* *Prof. Dr. Sebastian Eichfelder* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Otto-von-Guericke Universität Magdeburg. *StBin PD Dr. Claudia Neugebauer* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Bergischen Universität Wuppertal. Wir danken den anonymen Gutachtern für wertvolle Hinweise und Anregungen. Wir sind zudem dankbar für hilfreiche Anmerkungen von *Hagen Ackermann*, *Kay Blaufus*, *Jochen Hundsdoerfer*, *Ralf Maiterth*, *Caren Sureth-Sloane* und den Teilnehmern des Habilitanden-Workshops der Tagung der Kommission Steuerlehre 2012. Andreas Schwill sowie Nadine Weisser danken wir für die Erhebung der Daten und weitere unterstützende Tätigkeiten.

1 Vgl. u.a. BT-Drucks. 17/9149, 3; BT-Drucks. 17/8462, 1; *Thöne* (2012), S. 1.

2 Tatsächlich ist zu beobachten, dass der Anteil der gewerblich genutzten Fahrzeuge bei höheren Fahrzeugklassen zunimmt. Dies wird etwa anhand der Neuzulassungen von Januar bis August des Jahres 2014 deutlich. So steigt der Anteil der gewerblich genutzten Fahrzeuge von durchschnittlich 55,4 % (Kleinwagen) auf 85,9 % (Oberklasse); vgl. Kraftfahrt-Bundesamt (2014).

3 So konzentrieren sich die modelltheoretischen Untersuchungen von *Hundsdoerfer/Normann* (2003), *Rüsch/Hoffmann* (2006) sowie *Wagenknecht* (2013) insbesondere auf die 1 %-Methode.

sich in der Regel auf eine Diskussion steuerlicher Rechtsnormen.[4] Dabei vernachlässigen sie zum einen Unterschiede zwischen Arbeitnehmern und Unternehmern[5] und basieren zum anderen auf zum Teil diskussionswürdigen Plausibilitätsannahmen.[6]

Das Ziel des vorliegenden Beitrages besteht darin, das steuerliche Entlastungspotential von gemischt genutzten Kraftfahrzeugen im Falle einer unternehmerischen Nutzung zu identifizieren und zu quantifizieren. Ein Schwerpunkt des Beitrages liegt in der Analyse der Vorteilhaftigkeit der zahlreichen steuerlichen Wahlalternativen im Bereich gemischt genutzter Kraftfahrzeuge. Unter Berücksichtigung ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Optionsmöglichkeiten können wir 13 relevante Alternativen identifizieren, die Kosten eines gemischt genutzten Kraftfahrzeuges steuerlich geltend zu machen. Für unsere Untersuchung verwenden wir ein datengestütztes Barwertmodell. Daten für die Berechnung der Fahrzeugkosten wurden dem Autokostenrechner des Allgemeinen Deutschen Automobilclubs e.V. (ADAC) entnommen. Unsere Berechnungsergebnisse verdeutlichen, welche steuerliche Alternative sich für welche Fahrzeugklasse (Mittelklasse, Oberklasse) unter welcher Parameterkonstellation (Haltedauer, Anteil der betrieblichen Nutzung, Fahrleistung pro Jahr) als vorteilhaft erweist.

Der Beitrag gliedert sich wie folgt: In Kapitel II werden zunächst die rechtlichen und modelltheoretischen Grundlagen für die weitere Analyse gelegt. Die Ergebnisse unseres Berechnungsmodells werden in Kapitel III erläutert. Unter Zugrundelegung eines typisierten Basisfalls werden zunächst die steuerlichen Auswirkungen für verschiedene Fahrzeugklassen quantifiziert. Im Anschluss wird der Einfluss der einzelnen Modellparameter auf die Vorteilhaftigkeit der steuerlichen Alternativen im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse umfassend analysiert. Die Ergebnisse und ihre Implikationen werden in Kapitel IV zusammengefasst und diskutiert.

II. Grundlagen

1. Modellannahmen

Als Bezugsgröße für die weitere Untersuchung werden die Bruttokosten der Fahrzeugnutzung vor Steuern herangezogen. Diese umfassen den Anschaffungspreis inklusive Umsatzsteuer sowie die laufenden Fahrzeugkosten inklusive Umsatzsteuer und werden vermindert um den zu erwartenden Erlös aus einer Veräußerung des Fahrzeuges. Auf Basis dieser Fahrzeugkosten vor Steuern werden die steuerlichen Entlastungspotentiale der 13 identifizierten Alternativen ermittelt. Aus den Berechnungsergebnissen lassen sich Rückschlüsse über die Vorteilhaftigkeit der Alternativen sowie die erzielbare Steuerersparnis im Verhältnis zu den Fahrzeugkosten vor Steuern ableiten.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung wird von einem Einzel- oder Mitunternehmer ausgegangen, der Gewinneinkünfte erzielt (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit) und im Rahmen der Einkünfteerzielung ein gemischt genutztes Kraftfahrzeug verwendet. Nach Beendigung einer im Voraus bekannten Haltedauer wird das Fahrzeug veräußert. Das Ziel des Unternehmers besteht darin, die Kosten des Fahrzeuges möglichst steueroptimal geltend zu machen. Da die Kosten über mehrere Jahre anfallen, sind künftige Fahrzeugkosten und Steuereffekte abzuzinsen bzw. zu diskontieren. Der Unternehmer maximiert somit einerseits den Barwert der Steuerentlastung (= Summe aus positiven und negativen Steuereffekten) und minimiert andererseits den Barwert der Fahrzeugkosten nach Steuern. Für die Simulationsrechnungen wird der Kalkulationszinsfuß vereinfachend mit 5 % nach Steuern angesetzt. Trotz der gegenwärtigen Niedrigzinsphase für Fremdkapital soll damit berücksichtigt werden, dass die in der Praxis verwendeten Kalkulationszinssätze einen Mischzinsfuß aus Eigenkapital- und Fremdkapitalkosten darstellen.[7] Als Ertragsteuersatz wird ein kombinierter Steuersatz von 45 % veranschlagt.[8]

Es wird angenommen, dass die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 220 Tagen nur einmal pro Arbeitstag zurückgelegt wird.[9] Das Fahrzeug wird von Personen erworben, die zum Umsatzsteuerausweis berechtigt sind. Der unternehmerische bzw. private Nutzungsanteil ist für die jeweiligen Konstellationen während des gesamten Betrachtungszeitraumes konstant; die Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG gelangt somit nicht zur Anwendung. Die Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer setzt sich zusammen aus den betrieblich sowie den privat gefahrenen Kilometern zzgl. der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Für die Frage der Zuordnung des Fahrzeuges zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen sowie den Anwendungsbereich der 1 %-Methode werden die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als betriebliche/unternehmerische Nutzung erfasst,[10] ob-

4 Vgl. beispielsweise *Becker* (2013); *Geserich* (2012); *Frank/Utz* (2012); *Riepolt* (2013); *Seifert* (2012); *Urban* (2009); *Urban* (2011); *Wöltge* (2013).

5 *Diekmann* et al. (2011) sowie *Naess-Schmidt/Winiarcyk* (2010) beschränken sich auf den Arbeitnehmerfall.

6 Beispielsweise geht *Wagenknecht* (2013), S. 759 f. von einem Fahrzeug der oberen Mittelklasse mit einer jährlichen Fahrleistung von 15.000 km bis 100.000 km, einer Haltedauer von 6 Jahren und einem Veräußerungspreis von 10.000 € aus, ohne dass diese Annahmen mit entsprechenden Daten untermauert werden. Auf Reparaturkosten bei hohen Fahrleistungen (Gesamtfahrleistung bis zu 600.000 km) sowie Auswirkungen der Fahrleistung auf den Veräußerungserlös wird nicht eingegangen.

7 Empirisch gemessene Eigenkapitalkosten liegen in einem Spektrum von 7,4 % bis 15,3 %. Vgl. *Botosan/Plumlee/Wen* (2011), S. 1100.

8 Wir gehen von einem sog. Differenzsteuersatz im Sinne von *Schult* (1979) aus, der die prozentuale steuerliche Entlastungswirkung der abzugsfähigen Betriebsausgaben umschreibt. Dieser Steuersatz kann entsprechend der Teilsteuerrechnung neben Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag auch weitere Steuerarten umfassen (Gewerbesteuer, Kirchensteuer). Vgl. *Eichfelder* (2008).

9 Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bleiben vereinfachend unberücksichtigt, ebenso Unfallkosten.

10 Vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004 – 2009/0725394, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 1.

wohl sie bei der späteren Ermittlung des für die Ertragsteuer zu berücksichtigenden Nutzungsanteils außer Acht gelassen werden. Damit umfasst der ertragsteuerliche „betriebliche" Nutzungsanteil ausschließlich die rein betrieblich bedingten Fahrten. Im Umsatzsteuerrecht sind hingegen die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowohl bei der Frage der Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmensvermögen als auch bei der späteren Erfassung des Nutzungsanteils als unternehmerisch zu werten.[11]

Der „unternehmerische" Nutzungsanteil umfasst im Folgenden sowohl die betriebliche Fahrleistung als auch die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte und bezieht sich sowohl auf das Umsatzsteuerrecht als auch auf ertragsteuerliche Aspekte (Zuordnung des Fahrzeuges zum Betriebsvermögen, Anwendbarkeit der 1 %-Methode). Unter der Prämisse eines steuerehrlichen Bürgers nehmen wir an, dass der geschätzte betriebliche/unternehmerische Nutzungsanteil im Erwartungswert der tatsächlichen Nutzung entspricht.

2. Steuerliche Optionsmöglichkeiten

Im Folgenden wird auf die einzelnen ertrag- und umsatzsteuerlichen Wahlrechte eingegangen. Eine detaillierte formale Darstellung der Berechnung der jeweiligen Barwerte findet sich bei *Eichfelder und Neugebauer* (2014).[12]

a) Ertragsteuerliche Wahlrechte

In Abhängigkeit von dem für die Zuordnungsentscheidung relevanten unternehmerischen Nutzungsanteil (inklusive Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte) sind im Bereich des Ertragsteuerrechts vier Fälle relevant.

aa) Zuordnung zum Privatvermögen

Der Unternehmer kann das Fahrzeug ertragsteuerlich dem Privatvermögen zuordnen, soweit der unternehmerische Nutzungsanteil maximal 50 % beträgt (gewillkürtes Privatvermögen). Für die Erfassung der rein betrieblich verursachten Fahrtkosten gibt es zwei Möglichkeiten. Im ersten Fall (**Fall 1**) können die betrieblich bedingten Fahrtkosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.[13] Alternativ hierzu werden die betrieblich gefahrenen Kilometer mit den tatsächlichen Kosten pro Fahrtkilometer multipliziert (**Fall 2**). Für die Glaubhaftmachung der betrieblichen Nutzung reicht im Privatvermögen eine sachgerechte Schätzung aus; die Führung eines Fahrtenbuches ist nicht erforderlich.

In beiden Fällen können für jeden Tag, an dem die erste Tätigkeitsstätte (im Folgenden vereinfachend Tätigkeitsstätte) aufgesucht wird, die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG sowie § 9 Abs. 5 EStG). Dies entspricht im Modell einem faktischen Kostensatz von 0,15 € pro gefahrenem Kilometer zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (2 Fahrten pro Arbeitstag). Die spätere Veräußerung des Fahrzeuges im Privatvermögen unterliegt nach Ablauf der Behaltensfrist von einem Jahr nicht der Ertragsbesteuerung (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG verlängerte Frist von zehn Jahren findet keine Anwendung, da keine Einkünfte durch eine Überlassung des Fahrzeuges erzielt werden.

bb) Zuordnung zum Betriebsvermögen

Liegt der unternehmerische Nutzungsanteil bei mindestens 10 % und bis zu 50 %, kann der Unternehmer das Fahrzeug dem gewillkürten Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 1 EStR 2012) zuordnen; bei einem Nutzungsanteil von mehr als 50 % gilt es als notwendiges Betriebsvermögen. Bei einem zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeug sind zunächst alle laufenden Kosten Betriebsausgaben. Der Entnahmewert kann anhand der Fahrtenbuchmethode bzw. bei Fahrzeugen des gewillkürten Betriebsvermögens auch im Rahmen einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden. Da beide Verfahren laut Annahme zu einem identischen geschätzten Nutzungsanteil führen, werden diese im **Fall 3** zusammengefasst. Beim notwendigen Betriebsvermögen kann der Entnahmewert mit Hilfe der 1 %-Methode ermittelt werden (**Fall 4**).

Auch bei Ansatz der tatsächlichen Kosten[14] stellen die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Im Fall 3 erfolgt eine Hinzurechnung in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlichen Aufwendungen und der Entfernungspauschale. Bei Anwendung der 1 %-Methode (Fall 4) werden zunächst die nicht abziehbaren Betriebsausgaben pauschal i.H.v. 0,03 % des Listenpreises (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) je Kalendermonat und Entfernungskilometer ermittelt. Von dem so berechneten Betrag ist die Entfernungspauschale abzuziehen. Diese Differenz ist als nichtabziehbare Betriebsausgabe dem Gewinn hinzuzurechnen; sie nimmt mit steigendem Listenpreis sowie der Entfernungsstrecke zu. Übersteigt die so ermittelte Nutzungsentnahme die entstandenen Aufwendungen, so ist diese höchstens mit den Gesamtkosten des Kraftfahrzeuges anzusetzen (Kostendeckelung).[15] Die Versteuerung der Nutzungsentnahme kann somit maximal den gesamten Betriebsausgabenabzug des Fahrzeuges kompensieren. Dem Steuerpflichtigen verbleibt in diesem Fall nur der Abzug der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale.

---

11 Vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/70/10002:001 – 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896.

12 Vgl. *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 44 ff.

13 Vgl. BMF v. 20.8.2001 – VV DEU BMF 2001-08-20 IV C 5-S 2353-312/01, BStBl. I 2001, 95, Rz. 1.

14 Der Begriff „tatsächliche Kosten" geht vereinfachend von der Annahme aus, dass sich die Kosten entsprechend dem Anteil der Fahrleistungen verursachungsgerecht zerlegen lassen. Demgegenüber wenden *Wöltge* (2013) und *Riepolt* (2013) ein, dass sich nur variable Kosten (z.B. Kraftstoffkosten) eindeutig der Fahrleistung zuordnen ließen.

15 Vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/1004 – 2009/0725394, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 18 ff.

Aufgrund der Steuerverhaftung des Betriebsvermögens ist der Veräußerungsgewinn bzw. Entnahmewert des Fahrzeuges ertragsteuerlich zu berücksichtigen. Unterschreitet der Veräußerungspreis den Buchwert, ist auch ein Veräußerungsverlust möglich, der die Steuerbelastung mindert. Analog zu den übrigen Betriebsausgaben wird im Modell davon ausgegangen, dass die Veräußerungsverluste in der laufenden Periode voll steuerlich geltend gemacht werden; eine Verlustverrechnung nach § 10d EStG ist somit nicht gegeben.

b) Umsatzsteuerliche Wahlrechte

Umsatzsteuerlich hat ein Unternehmer grundsätzlich die Option, einen zumindest zu 10 % unternehmerisch genutzten Gegenstand vollständig dem Privatvermögen (**Fall a**) oder ihn anteilig (**Fall b**) bzw. vollständig (**Fall c**) dem Unternehmensvermögen zuzuordnen.[16]

aa) Zuordnung zum Privatvermögen

Der Fall einer Zuordnung des Fahrzeuges zum Privatvermögen (Fall a) ist dann relevant, wenn der Unternehmer keine vorsteuerabzugsberechtigte Tätigkeit ausübt, die unternehmerische Nutzung unter 10 % liegt oder der Unternehmer auf den Vorsteuerabzug verzichtet. Die nicht als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer erhöht nach § 9b Abs. 1 EStG sowohl die ertragsteuerlich zu berücksichtigenden Anschaffungskosten als auch die laufenden Kosten des Fahrzeuges. Weder die Entnahme/Veräußerung noch die private Nutzung des Fahrzeuges werden in diesem Fall umsatzsteuerlich erfasst.

bb) Anteilige Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Liegt eine Vorsteuerabzugsberechtigung vor, dann kann der Unternehmer das Fahrzeug anteilig dem Unternehmen zuordnen und die Vorsteuer entsprechend dem Anteil der unternehmerischen Nutzung steuerlich geltend machen (**Fall b**). Damit verringern sich für ertragsteuerliche Zwecke sowohl die Anschaffungskosten des Fahrzeuges als auch die laufenden Kosten um die geltend gemachte Vorsteuer (§ 9b Abs. 1 EStG). Dies gilt allerdings nicht bei einer ertragsteuerlichen Abrechnung nach pauschalen Kilometersätzen mit 0,30 € pro km (Fall 1). Eine spätere Veräußerung/Entnahme des Fahrzeuges ist nur mit dem unternehmerisch genutzten Anteil umsatzsteuerpflichtig. Es wird unterstellt, dass auf den Veräußerungspreis entfallende Umsatzsteuer nicht auf den Käufer des Fahrzeuges überwälzt werden kann.[17] Da von einem zeitlich konstanten und korrekt ermittelten Nutzungsanteil ausgegangen wird, kommen weder eine Versteuerung der privaten Nutzungsentnahme (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) noch eine Vorsteuerkorrektur (§ 15a UStG) in Betracht.

cc) Vollständige Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Alternativ zur anteiligen Zuordnung kann ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer das Fahrzeug seinem Unternehmen auch vollständig (**Fall c**) zuordnen und die volle Vorsteuer geltend machen. Die private Fahrzeugnutzung wird gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und besteuert. Der Anteil der privaten Nutzung kann per Fahrtenbuchmethode oder per sachgerechte Schätzung ermittelt werden. Wird für ertragsteuerliche Zwecke die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Methode ermittelt, kann diese auch für umsatzsteuerliche Zwecke verwendet werden, wobei für nicht mit Vorsteuern belastete Kosten ein pauschaler Abschlag von 20 % vorgenommen wird (**Fall d**).[18] Die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sind im Umsatzsteuerrecht dem unternehmerischen Nutzungsanteil zuzurechnen, so dass sie nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sind.[19] Eine spätere Veräußerung oder Entnahme des Fahrzeuges unterliegt in den Fällen c und d in voller Höhe der Umsatzbesteuerung.

c) Zusammenfassung

Durch Kombination ertrag- und umsatzsteuerlicher Alternativen ergeben sich insgesamt 13 verschiedene Wahlmöglichkeiten. Einen Überblick bietet Tabelle 1.

	Umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen		
Ertragsteuerliche Option	Keine Zuordnung	Anteilige Zuordnung	Volle Zuordnung
Zuordnung zum Privatvermögen mit pauschalen Kilometersätzen (Pauschale)	1a	1b	1c
Zuordnung zum Privatvermögen mit Ermittlung der betrieblichen Nutzung (PV Nutzungsanteil)	2a	2b	2c
Zuordnung zum Betriebsvermögen mit Ermittlung der betrieblichen Nutzung (BV Nutzungsanteil)	3a	3b	3c
Zuordnung zum Betriebsvermögen mit pauschalierter Entnahme (1 %-Methode)	4a	4b	4c, 4d

Tabelle 1: Ertrag- und umsatzsteuerliche Option

16 Vgl. BMF v. 5.6.2014, IV D 2 - S 7300/07/10002:001 – 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896.

17 Dies erscheint unter der Annahme eines kompetitiven Wettbewerbs sowie der hohen Zahl von umsatzsteuerfrei veräußerten Privatfahrzeugen als realistisch, wenn von einer Veräußerung an Privatpersonen oder einer Veräußerung an Gebrauchtwagenhändler ausgegangen wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Gebrauchtwagenhändler regelmäßig der Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG unterliegen und damit auch bei einem umsatzsteuerfreien Erwerb des Fahrzeuges nur dessen Mehrwert bei Wiederverkauf versteuern müssen. Dementsprechend werden Gebrauchtwagenhändler nicht zu einer Übernahme der Umsatzsteuerlast bereit sein. Auf Besonderheiten im Fall der Veräußerung an andere Unternehmer, die keine Wiederverkäufer sind, wird im Folgenden nicht eingegangen.

18 Der so ermittelte Betrag ist ein Nettowert, auf den der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist. Vgl. BMF v. 5.6.2014, IV D 2 - S 7300/07/10002:001 – 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896.

19 Vgl. BFH v. 5.6.2014 – XI R 36/12, DStR 2014, 2074.

Aufgrund der unregelmäßigen Verteilung der Fahrzeugkosten über mehrere Jahre (Anschaffungskosten zu Beginn der Haltedauer, regelmäßige laufende Kosten, Veräußerungserlös zum Ende der Haltedauer) werden diese als Barwert berechnet. Der Barwert der Kosten des gemischt genutzten Fahrzeuges nach Steuern lässt sich darstellen als Barwert der Kosten vor Steuern abzgl. des Barwerts der Steuerentlastung (= Summe aus positiven und negativen Steuereffekten), die sich aus der betrieblichen/unternehmerischen Nutzung ergibt.

3. Simulation der Fahrzeugkosten

Um eine realistische Abschätzung des Barwertes der Fahrzeugkosten unter Berücksichtigung eines zu erwartenden Veräußerungserlöses zu erhalten, wurde auf Daten des Autokostenrechners des Allgemeinen Deutschen Automobilclubs e.V. (ADAC) zurückgegriffen, der für einschlägige Fahrzeugtypen je nach Intensität der Nutzung (Fahrleistung pro Jahr, Dauer der Nutzung) Informationen zu den durchschnittlich zu erwartenden laufenden Kosten (Versicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Reparaturkosten, Benzinverbrauch), dem Listenpreis sowie dem zu erwartenden Veräußerungserlös bereitstellt.[20] Auf Basis dieser Rohdaten ermitteln wir die für unterschiedliche Parameterkonstellationen (Fahrleistung, Haltedauer) und Fahrzeugtypen zu erwartenden Anschaffungskosten, laufenden Kosten und Veräußerungserlöse.

Für die Analyse unterscheiden wir die Fahrzeuge nach Kompakt-, Mittel- und Oberklasse. Die Daten wurden im Jahr 2012 jeweils für drei Fahrzeugtypen erhoben, die im Kalenderjahr 2011 zum einen eine hohe Zahl an Neuzulassungen und zum anderen einen hohen gewerblichen Nutzeranteil aufgewiesen haben. Hieran hat sich bis zum Jahr 2015 nichts Grundlegendes geändert. Die Bedeutung der einzelnen Fahrzeugtypen in den jeweiligen Segmenten (Kompaktklasse, Mittelklasse, Oberklasse) für die Jahre 2011 (Januar bis Dezember) und 2015 (Januar bis Juni) dokumentiert Tabelle 2.[21]

Die durchschnittlichen Fahrzeugkosten in den jeweiligen Klassen werden als einfaches arithmetisches Mittel der Kosten je Fahrzeugtyp errechnet. Für die Berechnung wird davon ausgegangen, dass es sich um Dieselfahrzeuge handelt. Die Kosten für Diesel werden mit durchschnittlich 1,40 € pro Liter veranschlagt. Dies entspricht dem aufgerundeten Dieselpreis im Juni 2014.[22]

Während Anschaffungskosten sowie Kosten für Versicherungen und Steuern weitgehend fix sind, hängen die jährlich zu erwartenden Reparaturkosten sowie der erzielbare Veräußerungspreis des Fahrzeuges stark von den Parametern Haltedauer und Fahrleistung pro Jahr ab. Aus diesem Grund wurden dem Autokostenrechner Daten zu unterschiedlichen Nutzungskonstellationen entnommen. Insbesondere wurde die jährliche Fahrleistung zwischen 5.000 km und 60.000 km sowie die Haltedauer zwischen 24 und 60 Monaten variiert.[23] Durch diese Variationen und die neun verwendeten Fahrzeugtypen ergeben sich 540 Beobachtungen, die manuell erhoben und im Rahmen eines linearen Regressionsmodells untersucht wurden. Das Ziel dieser Vorgehensweise lag darin, die Modellparameter Reparaturkosten und Veräußerungskosten durch andere Variablen erklären zu können (Fahrzeugtyp, Haltedauer, Fahrleistung pro Jahr). Zu diesem Zweck wurden Verhältniskennzahlen (Korrelationen) zwischen den einzelnen Variablen statistisch geschätzt. Mit Hilfe dieser Korrelationen lassen sich in einem zweiten Schritt realistische Werte für Reparaturkosten und Veräußerungspreise für unterschiedliche Parameterkonstellationen berechnen, die in der vorliegenden Simulation verwendet werden. Eine umfassende Darstellung des Modells findet sich bei *Eichfelder* und *Neugebauer* (2014).[24]

Fahrzeug	Fahrzeugklasse	Anteil Neuzulassungen		davon Anteil an gewerblichen Zulassungen	
		2011	2015	2011	2015
BMW 1er	Kompakt	6,6 %	5,2 %	67,2 %	58,3 %
Opel Astra	Kompakt	10,8 %	6,3 %	69,3 %	80,4 %
VW Golf	Kompakt	32,0 %	32,3 %	64,2 %	67,7 %
Audi A4	Mittel	12,7 %	12,5 %	81,4 %	86,3 %
BMW 3er	Mittel	13,4 %	10,6 %	75,9 %	85,4 %
VW Passat	Mittel	22,2 %	22,5 %	87,1 %	91,1 %
Audi A8	Ober	15,9 %	12,1 %	93,4 %	95,1 %
BMW 7er	Ober	17,0 %	5,3 %	91,3 %	93,2 %
Mercedes S-Klasse	Ober	15,9 %	23,9 %	87,5 %	86,5 %

Tabelle 2: Fahrzeugtypen

III. Ergebnisse

1. Basisszenario

In einem Basisszenario unterstellen wir eine jährliche Fahrleistung von 20.000 km und eine betriebliche Haltedauer von drei Jahren.[25] Die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte wird mit 10 km[26] angesetzt, die zweimal täglich an 220 Arbeitstagen zurückgelegt werden (4.400 km pro Jahr bzw. 22 % der jährlichen Fahrleistung). Von der Fahrleistung entfallen weiterhin 50 % (10.000 km pro Jahr) auf die private Nutzung sowie 28 % (5.600 km pro Jahr) auf die be-

20 Vgl. https://www.adac-autokosten.de/start.aspx.

21 Vgl. Kraftfahrt-Bundesamt (2012), Kraftfahrt-Bundesamt (2015).

22 Vgl. ADAC (2014).

23 Der Autokostenrechner geht von einer Mindestfahrleistung von 24 Monaten aus. Vgl. https://www. adac-autokosten.de/start.aspx.

24 Vgl. *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 15 ff.

25 Innerhalb der ersten zwei Jahre wechseln annähernd 50 % der betrieblichen Neuwagen in private Hand. Fünf Jahre nach Zulassung waren in 2010 nur noch rund 18 % in gewerblicher Hand. Vgl. *Demberg* (2011), S. 40; Kraftfahrt-Bundesamt (2011), S. 5 f.

26 Im Jahr 2012 lag die Tätigkeitsstätte bei 49 % der Erwerbstätigen weniger als zehn Kilometer von der Wohnung entfernt. Vgl. Statistisches Bundesamt (2013).

	Kompaktklasse		Mittelklasse		Oberklasse	
Listenpreis	24.513 €		33.892 €		73.926 €	
BW	22.784 €		28.721 €		61.335 €	
Barwerte	**BW_S**	**BW_S/BW**	**BW_S**	**BW_S/BW**	**BW_S**	**BW_S/BW**
Fall 1a	2.868 €	12,6 %	2.868 €	10,0 %	2.868 €	4,7 %
Fall 1b	4.485 €	19,7 %	4.946 €	17,2 %	7.370 €	12,0 %
Fall 1c	4.580 €	20,1 %	5.056 €	17,6 %	7.975 €	13,0 %
Fall 2a	3.251 €	14,3 %	3.866 €	13,5 %	6.737 €	11,0 %
Fall 2b	4.699 €	20,6 %	5.728 €	19,9 %	10.816 €	17,6 %
Fall 2c	4.623 €	20,3 %	5.621 €	19,6 %	10.997 €	17,9 %
Fall 3a	3.523 €	15,5 %	4.129 €	14,4 %	9.366 €	15,3 %
Fall 3b	4.949 €	21,7 %	5.970 €	20,8 %	13.235 €	21,6 %
Fall 3c	4.852 €	21,3 %	5.842 €	20,3 %	13.206 €	21,5 %
Fall 4a	5.115 €	22,5 %	5.512 €	19,2 %	10.478 €	17,1 %
Fall 4b	**6.106 €**	**26,8 %**	**6.795 €**	**23,7 %**	**13.257 €**	**21,6 %**
Fall 4c	5.572 €	24,5 %	6.108 €	21,3 %	12.139 €	19,8 %
Fall 4d	5.879 €	25,8 %	6.393 €	22,3 %	12.365 €	20,2 %

Tabelle 3: Absolute und relative Barwerte der Steuervorteile

triebliche Nutzung. Inklusive der Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte liegt der unternehmerische (= betriebliche Nutzung zzgl. Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte) Nutzungsanteil somit bei 50 %. Wir interpretieren diese hälftig private und hälftig unternehmerische Nutzung des Fahrzeuges als Grenzfall, der gerade noch eine ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen zulässt.[27] Die Anschaffungskosten entsprechen dem Listenpreis, das heißt Rabatte werden zunächst nicht berücksichtigt.

Die Ergebnisse für die jeweiligen Fahrzeugklassen sind Tabelle 3 zu entnehmen. Enthalten sind der durchschnittliche Bruttolistenpreis für die jeweilige Fahrzeugklasse, der Barwert der Fahrzeugkosten unter Berücksichtigung des Veräußerungserlöses vor Steuern (BW), der absolute Barwert der Steuerentlastung (BW_S) sowie der relative Barwert der Steuerentlastung (BW_S/BW), der die prozentuale steuerliche Entlastungswirkung im Verhältnis zu den angefallenen Fahrzeugkosten umschreibt.

Deutlich wird zunächst, dass der absolute Barwert der Steuerentlastung mit der Fahrzeugklasse steigt, sich aber in fast allen Konstellationen im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Fahrzeuges reduziert. So nimmt bei Anwendung der 1 %-Methode mit anteiliger umsatzsteuerlicher Zuordnung zum Unternehmen (Fall 4b) der absolute Barwert der Steuerentlastung mit der Fahrzeugklasse von 6.106 € auf 13.257 € zu, während der relative Barwert von 26,8 % auf 21,6 % fällt.

Ein maßgeblicher Grund hierfür ist die begrenzte Abziehbarkeit der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale), die gerade bei höherwertigen Fahrzeugen nicht den tatsächlichen Kosten entspricht. Weitere Einflussfaktoren der sinkenden prozentualen steuerlichen Entlastung sind Abweichungen zwischen den ertragsteuerlichen Abschreibungen und der im Veräußerungspreis konkretisierten tatsächlichen Wertminderung des Fahrzeuges, Abweichungen zwischen pauschalierten und tatsächlichen Entnahmewerten (Fall 4a bis 4d) sowie Liquiditätseffekte, die sich durch ein Auseinanderfallen von Zahlungs- und Aufwandsgrößen im Sinne des Periodisierungsprinzips ergeben.

Selbst bei dem angenommenen Ertragsteuersatz von 45 % sowie der Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Effekte trägt der Unternehmer im Falle einer 50-prozentigen Privatnutzung mindestens 73,2 % (Kompaktklasse) bzw. 78,4 % (Oberklasse) der Fahrzeugkosten vor Steuern. Dieser Befund widerspricht der weit verbreiteten Annahme, der Staat würde durch die vorhandenen steuerlichen Regelungen den Kauf hochwertiger und kostenträchtiger Fahrzeuge mit hohem Ressourcenverbrauch subventionieren.

In der analysierten Parameterkonstellation erweist sich die 1 %-Methode mit anteiliger umsatzsteuerlicher Zuordnung zum Unternehmen (Fall 4b) für sämtliche Fahrzeugklassen als steuerlich günstigste Alternative. Der Steuervorteil aus dieser Methode im Verhältnis zur Fahrtenbuchregelung mit anteiliger umsatzsteuerlicher Zuordnung (Fall 3b) hängt von der Fahrzeugklasse ab und geht bei höherwertigen Fahrzeugen deutlich zurück. Allerdings ist anzumerken, dass die im Basisszenario untersuchte Parameterkonstellation sich auf-

27 Wir vernachlässigen damit, dass bei einer unternehmerischen Nutzung von 50 % die 1 %-Methode gerade noch nicht anwendbar ist. Dies erscheint unproblematisch, da bereits ein zusätzlicher unternehmerischer Fahrtkilometer ausreichen würde, um die Anwendung der 1 %-Methode zu rechtfertigen.

grund des hohen privaten Nutzungsanteils von exakt 50 %[28] positiv auf die Vorteilhaftigkeit der 1 %-Methode auswirkt. Das vorliegende Ergebnis lässt sich somit nicht verallgemeinern und wird im Folgenden detailliert untersucht.

Ein Vergleich der Fälle 2a bis 2c mit den Fällen 3a bis 3c macht deutlich, dass im Basisszenario eine Zuordnung des Fahrzeuges zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen ceteris paribus vorteilhaft ist. Da in beiden Konstellationen die abzugsfähigen Betriebsausgaben anhand der tatsächlichen Kosten sowie der tatsächlichen Fahrzeugnutzung ermittelt werden, lässt sich dies auf die steuerliche Erfassung des Veräußerungserlöses zurückführen, die im Basisszenario mit einem Veräußerungsverlust verbunden ist.

Unter den gegebenen Verhältnissen erweist sich eine pauschale Abrechnung der Fahrzeugkosten (Fall 1) als ungünstigste ertragsteuerliche Alternative. Bedingt durch die geringeren tatsächlichen Kosten pro Fahrtkilometer wirken sich die Pauschalierungsvorschriften in der Kompaktklasse nicht so ungünstig aus wie in der Oberklasse. Gerade für Fahrzeuge der Oberklasse lohnt sich somit die Erfassung der tatsächlichen Kosten.

Im konkreten Einzelfall dürfte es auch darauf ankommen, wie hoch die mit der Erfassung der tatsächlichen Kosten verbundenen administrativen Belastungen sind, die bei Berechnung der vorliegenden Barwerte unberücksichtigt bleiben.[29] Diese umfassen nicht nur die Erfassung der Fahrzeugkosten in Steuererklärungen, sondern auch die Verbuchung von Belegen sowie das Führen eines Fahrtenbuches. Den geringsten Aufwand sollte tendenziell die pauschale Abrechnung von betrieblichen Fahrten verursachen (Fall 1). Dies gilt vor allem dann, wenn das Fahrzeug umsatzsteuerlich der privaten Sphäre zugeordnet wird (Fall 1a). Allerdings ist diese Fallkonstellation im Basisszenario auch mit einem erheblichen Barwertnachteil von 3.238 € (Kompaktklasse) bis 10.389 € (Oberklasse) gegenüber der steuerlich günstigsten Alternative (Fall 4b) verbunden. Bei nicht hinreichender Dokumentation der Aufwendungen zahlt der Steuerpflichtige somit einen hohen Preis für seine Nachlässigkeit. Dieser Nachteil lässt sich reduzieren, wenn der Vorsteuerabzug teilweise (Fall 1b) oder voll (Fall 1c) in Anspruch genommen wird.

In Bezug auf die Umsatzsteuer ist festzuhalten, dass die volle Zuordnung zum Privatvermögen (Fall a) grundsätzlich nachteilig ist. Interessanter erscheint hingegen die Frage, ob das Fahrzeug dem Unternehmensvermögen entsprechend dem Nutzungsanteil (Fall b) oder voll (Fall c) zugeordnet werden sollte. Bei voller Zuordnung (Fall c) ergibt sich zum Zeitpunkt der Anschaffung ein Liquiditätsvorteil, da der Unternehmer bzw. die Unternehmerin zunächst den gesamten Vorsteuerabzug geltend machen kann und erst in künftigen Perioden Umsatzsteuer auf die private Nutzung des Fahrzeuges sowie dessen Veräußerung entrichten muss. Allerdings entsteht zugleich ein ertragsteuerlicher Nachteil, da der Vorsteuerabzug die als Betriebsausgaben abzugsfähigen Abschreibungen mindert (§ 9b Abs. 1 EStG), während die Umsatzsteuer auf Entnahmen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist (§ 12 Nr. 3 EStG).

Trotz des relativ hohen Kalkulationszinsfußes von 5 % nach Steuern überwiegt dieser ertragsteuerliche Effekt im Basisszenario in den meisten Konstellationen den positiven Liquiditätseffekt, so dass eine anteilige umsatzsteuerliche Zuordnung des Fahrzeuges (Fall b) vorteilhaft ist. Ausnahmen von dieser „Regel" ergeben sich lediglich bei Oberklassefahrzeugen für den Fall der ertragsteuerlichen Zuordnung zum Privatvermögen bei Geltendmachung der realen Kosten (Fall 2c) sowie generell für den Fall des pauschalierten Abzugs der betrieblichen Fahrtkosten (Fall 1b und 1c), da die pauschalierten Fahrzeugkosten nicht durch den Vorsteuerabzug beeinflusst werden. Wird das Fahrzeug voll dem Unternehmen zugeordnet und nutzt der Unternehmer ertragsteuerlich die 1 %-Methode, dann führt diese Methode in der Regel auch für die Umsatzsteuer zu einem Steuervorteil (Fall 4d im Vergleich zu Fall 4c).

2. Sensitivitätsanalyse

Anhand des Basisszenarios lassen sich lediglich Aussagen für eine bestimmte Parameterkonstellation treffen. Daher werden im Folgenden relevante Modellparameter variiert und die resultierenden Ergebnisse jeweils graphisch dargestellt. Es werden ausschließlich gesetzlich zulässige Fälle berücksichtigt. Kommt beispielsweise die Anwendung der 1 %-Methode aufgrund einer zu geringen unternehmerischen Nutzung (inklusive Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte) nicht in Frage, dann wird für die entsprechende Konstellation kein Barwert für die 1 %-Methode berechnet.

Da es insbesondere auf die ertragsteuerlichen Effekte ankommt (vgl. Tabelle 3), wird auf eine detaillierte Untersuchung der umsatzsteuerlichen Optionsrechte verzichtet. Damit konzentriert sich die Analyse auf die Zuordnung des Fahrzeuges zum Privatvermögen (PV) mit Pauschalierung der Kosten bzw. Ansatz der tatsächlichen Kosten sowie auf die Zuordnung zum Betriebsvermögen (BV) mit Ermittlung der tatsächlichen privaten Nutzung bzw. der Pauschalierung der privaten Nutzung mit Hilfe der 1 %-Methode. Es wird jeweils diejenige umsatzsteuerliche Gestaltung gewählt, die entsprechend der Modellrechnungen als vorteilhaft gelten kann. Daher erfolgt nur bei der Pauschalierung der Kosten eine volle umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen (Fall 1c), während in allen übrigen Fällen von einer anteiligen umsatzsteuerlichen Zuordnung ausgegangen wird (Fall 2b, Fall 3b, Fall 4b).[30] Die Ausführungen beschränken sich auf Fahrzeuge der Mittel- und Oberklasse, die in beson-

28 Bei einer höheren privaten Nutzung lässt sich die 1 %-Methode nicht mehr anwenden.

29 Vgl. zu steuerlichen Bürokratiekosten *Eichfelder* (2011).

30 Die umsatzsteuerliche Anwendung der 1 %-Methode im Rahmen einer vollen umsatzsteuerlichen Zuordnung des Fahrzeuges nicht explizit untersucht (Fall 4d im Verhältnis zu Fall 4c), da beide Fallkonstellationen i.d.R. zu einer höheren Steuerbelastung führen als die anteilige Zuordnung (Fall 4b). Wird dennoch eine volle umsatzsteuerliche Zuordnung gewählt, so erweist sich die 1 %-Methode (Fall 4d) umsatzsteuerlich in ähnlichen Konstellationen vorteilhaft wie im Ertragsteuerrecht.

ders starkem Ausmaß von Unternehmern genutzt werden und bei denen sich ein höherer absoluter Barwert der Steuerentlastung erzielen lässt. Eine umfassende Analyse unter Einbeziehung der Kompaktklasse findet sich bei *Eichfelder* und *Neugebauer* (2014).[31]

a) Unternehmerische und private Fahrzeugnutzung

Der wohl wichtigste Parameter bei gemischt genutzten Kraftfahrzeugen ist das Verhältnis aus privater und unternehmerischer Fahrzeugnutzung. Steuerlich sind drei unterschiedliche Nutzungsformen zu unterscheiden. 1) Im Falle einer rein betrieblichen Nutzung können die darauf entfallenden Kosten sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich geltend gemacht werden. 2) Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte können ertragsteuerlich nur pauschaliert in Form der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Dies wird im Rahmen der 1 %-Methode über eine Erhöhung des pauschalierten Entnahmewertes berücksichtigt. Umsatzsteuerlich erhöhen diese Fahrten den für den Vorsteuerabzug relevanten unternehmerischen Nutzungsanteil. 3) Kosten einer rein privaten Nutzung können steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Die Nutzung des Fahrzeuges wirkt sich weiterhin nicht nur auf den Anteil der abzugsfähigen Kosten, sondern auch auf die Zulässigkeit steuerlicher Optionsrechte aus. Eine Zuordnung des Fahrzeuges zum Privatvermögen ist nur dann möglich, wenn der Anteil der rein privaten Nutzung mindestens 50 % beträgt (gewillkürtes Privatvermögen). Umgekehrt kann die 1 %-Methode nur dann zur Anwendung kommen, wenn die unternehmerische Nutzung (inklusive der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte) mehr als 50 % beträgt.

Unsere Berechnungen konzentrieren sich auf den Anteil der tatsächlichen betrieblichen Nutzung sowie auf die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte. Beide Alternativen werden jeweils im Verhältnis zur privaten Nutzung betrachtet. Eine Erhöhung der betrieblichen Nutzung impliziert damit, dass der Anteil der privaten Nutzung entsprechend sinkt. Wird der eigenbetriebliche Nutzungsanteil von 3 % bis 68 % variiert, ergibt sich inklusive der Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte ein unternehmerischer Nutzungsanteil von 25 % bis 90 %. Die private Nutzung schwankt demgemäß zwischen 75 % und 10 %.

Unter den vorliegenden Annahmen zeigt sich für Mittelklassewagen (Abbildung 1), dass lediglich in einem relativ kleinen Bereich der betrieblichen Nutzung zwischen 28 % bis 35 % die 1 %-Methode (Fall 4b) Vorteile gegenüber den anderen Alternativen verspricht. Bei Ermittlung des tatsächlichen Nutzungsanteils ist für Mittelklassewagen die Zuordnung zum Betriebsvermögen (Fall 3b) leicht vorteilhaft gegenüber der Zuordnung zum Privatvermögen (Fall 2b), da unter den gegebenen Parametern ein Veräußerungsverlust realisiert wird. Die Pauschalierung der Kosten im Privatvermögen (Fall 1c) ist grundsätzlich nachteilig.

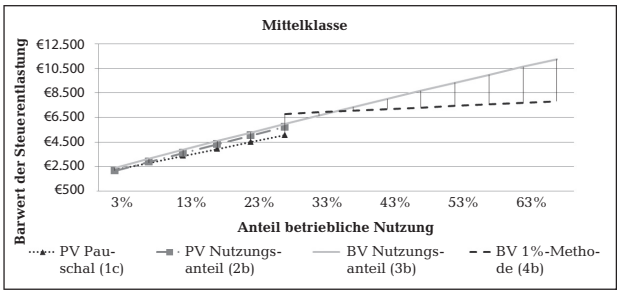

Abbildung 1: Betriebliche Nutzung – Mittelklasse

Gleichwohl stellt sich die Frage, ob sich der mit der Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils verbundene Verwaltungsaufwand (etwa durch die Fahrtenbuchregelung) rechtfertigen lässt. Der Barwertvorteil bei Ermittlung des privaten Nutzungsanteils (Fall 3b) gegenüber dessen Pauschalierung durch die 1 %-Methode (Fall 4b) beträgt beispielsweise für eine betriebliche Nutzung von 68 % 3.481 €, aber bei einer betrieblichen Nutzung von 38 % nur 671 €. Somit ist die Fahrtenbuchmethode vor allem für stark betrieblich genutzte Fahrzeuge interessant, während bei einer betrieblichen Nutzung unter 40 % der Steuervorteil gegenüber der 1 %-Methode nur bedingt ausreichen dürfte, um den durch ein Fahrtenbuch anfallenden Verwaltungsaufwand zu rechtfertigen.

Bei der Oberklasse (Abbildung 2) sind demgegenüber die Nachteile von steuerlichen Pauschalisierungsnormen erheblich. Der Barwert der Steuerentlastung fällt bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von 68 % und Anwendung der Fahrtenbuchmethode um 8.326 € höher aus als bei der 1 %-Methode. Damit erweisen sich sowohl die pauschale Abrechnung der Kosten (Fall 1c) als auch die 1 %-Methode (Fall 4b) als eindeutig nachteilig bei Fahrzeugen, die hohe Anschaffungs- und Betriebskosten aufweisen.

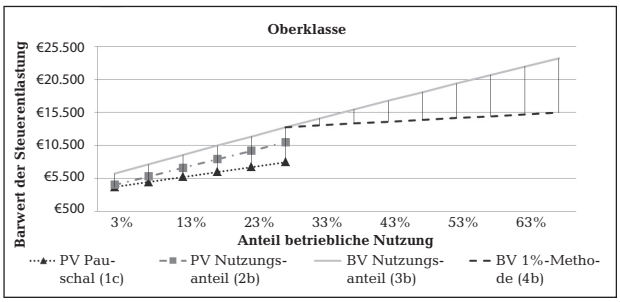

Abbildung 2: Betriebliche Nutzung – Oberklasse

Analog zur bisherigen Vorgehensweise werden in den Abbildungen 3 und 4 Steuereffekte aus Wegen zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte für die Mittel- und Oberklasse dokumentiert. Abweichend zum Basisszenario wird von einem variablen Anteil der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zwischen 3 % und 68 % sowie einem konstanten Anteil der betrieblichen Nutzung von 22 % ausgegangen, während der private Nutzungsanteil entsprechend angepasst wird. Der Anteil der Privatfahrten schwankt somit wieder zwischen 75 % und 10 %.

31 Dabei werden auch alternative Parameterkonstellationen untersucht. Vgl. *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 23 ff.

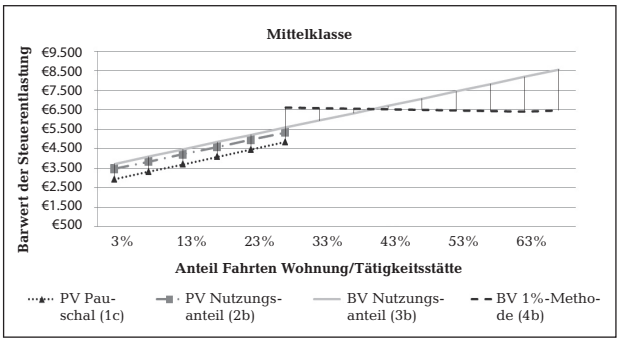

Abbildung 3: Fahrten Wohnung/Tätigkeitsstätte – Mittelklasse

Aufgrund der Entfernungspauschale sowie des Vorsteuerabzugs wirken sich Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte positiv und gleichmäßig auf die meisten untersuchten Alternativen aus. Eine Ausnahme ist die 1 %-Methode. Hier bewirkt die pauschale Gewinnzurechnung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG, dass eine größere Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erhöht. Dies führt bei der Mittel- und insbesondere der Oberklasse (Abbildung 4) unter Umständen dazu, dass eine Erhöhung des Anteils der Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte bei gleichzeitigem Rückgang der privaten Fahrten zu einer höheren Steuerlast führt.

Im Falle der Nutzung der 1 %-Methode zahlt ein Steuerpflichtiger, der das Fahrzeug zu 30 % betrieblich, zu 25 % privat und zu 45 % für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nutzt, d.h. zu 75 % für unternehmerische Zwecke, somit mehr Steuern als ein Steuerpflichtiger, der das Fahrzeug zu 30 % betrieblich, zu 45 % privat und zu 25 % für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nutzt, d.h. zu lediglich 55 % für unternehmerische Zwecke. Dieser widersprüchliche Effekt ist durch die – im Regelfall wohl auch begründete – Vermutung des Gesetzgebers bedingt, dass mehr Fahrleistungen zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte als Hinweis für eine geringere eigenbetriebliche Nutzung herangezogen werden können.

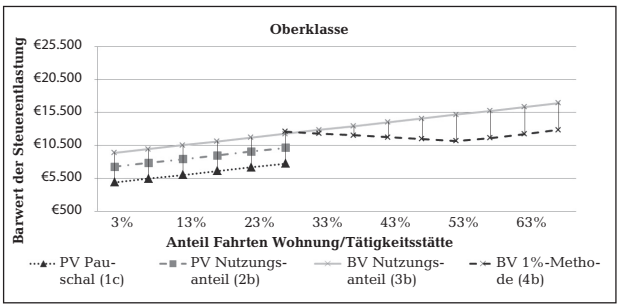

Abbildung 4: Fahrten Wohnung/Tätigkeitsstätte – Oberklasse

Abschließend lässt sich festhalten, dass die Ermittlung des tatsächlichen betrieblichen Nutzungsanteils und die Abrechnung der tatsächlichen Kosten (Fall 2b, Fall 3b) in der Mehrzahl der untersuchten Konstellationen zu einem steuerlichen Vorteil gegenüber einer pauschalierten Abrechnung der Fahrzeugkosten (Fall 1c) bzw. gegenüber einer pauschalierten Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils (Fall 4b) führen. Dies gilt insbesondere im Fall der Oberklasse, bei der sowohl die Pauschalierung der Kosten als auch die 1 %-Methode fast durchgängig nachteilig sind (Abbildung 2, Abbildung 4). Daraus lässt sich schlussfolgern, dass die existierenden steuerlichen Pauschalierungsvorschriften zumindest bei Fahrzeugen der Mittel- und Oberklasse die tatsächlich entstandenen Kosten tendenziell unterschätzen und somit zumindest bei Gewinneinkunftsarten kein Steuerprivileg darstellen.

b) Fahrleistung und Haltedauer

Im Basisszenario wurde eine konstante jährliche Fahrleistung von 20.000 km bei einer Haltedauer von drei Jahren unterstellt. Eine entsprechend niedrige Gesamtfahrleistung (60.000 km in 3 Jahren) erhöht die effektiven Kosten pro Entfernungskilometer und wirkt sich damit ungünstig auf die Pauschalierung der Kosten und die 1 %-Methode aus. In den Abbildungen (5) und (6) werden daher eine längere Haltedauer (4 Jahre) und eine höhere jährliche Fahrleistung (50.000 km) unterstellt, was eine Gesamtfahrleistung von 200.000 km impliziert. Die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte werden mit 5.000 km pro Jahr (10 % der Fahrleistung) angesetzt, während zwischen 15 % und 80 % der gefahrenen Kilometer auf rein betriebliche Fahrten und zwischen 10 % und 75 % auf Privatfahrten entfallen.

Die Ergebnisse verdeutlichen, dass eine Pauschalierung der Kosten (Fall 1c) bei hoher Fahrleistung und einer längeren Haltedauer bei Fahrzeugen der Mittelklasse[32] eine Steuerersparnis gegenüber den Alternativmethoden (Fall 2b und 3b) bewirken kann, während bei der Oberklasse die Pauschalierung gegenüber dem Abzug der tatsächlichen Kosten durchgängig nachteilig ist. Anhand von zusätzlichen Berechnungen wird deutlich, dass eine Pauschalierung der Kosten (Fall 1c) in der Mittelklasse bei einer erheblichen privaten Nutzung (privater Nutzungsanteil > 50 %) bis zu einer Fahrleistung von mindestens 35.000 km vorteilhaft gegenüber der Abrechnung des Fahrzeuges mit den tatsächlichen Kosten bei Zuordnung zum Privatvermögen (Fall 2) oder bei Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen (Fall 3) ist.

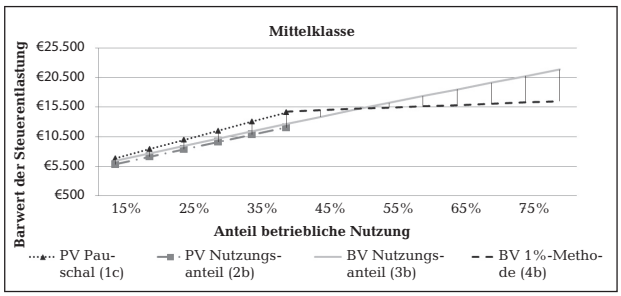

Abbildung 5: Betriebliche Nutzung mit hoher Fahrleistung – Mittelklasse

Demgegenüber erweist sich die 1 %-Methode unter den geänderten Modellparametern nur in einem begrenzten Bereich der betrieblichen Nutzung als steuerlich vorteilhaft, der in der Mittelklasse bei 40 % bis

32 Dies gilt erst recht bei Fahrzeugen der Kompaktklasse. Vgl. *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 32.

47 % und in der Oberklasse bei lediglich 40 % bis 41 % liegt. Die 1 %-Methode erweist sich damit in der Oberklasse wiederum fast durchgängig als nachteilig. Trotz der verlängerten Haltedauer wird in sämtlichen untersuchten Konstellationen ein geringer Veräußerungsverlust generiert, weshalb sich die betriebliche Zuordnung (Fall 3b) gegenüber der privaten Zuordnung bei Ermittlung der tatsächlichen Fahrzeugnutzung (Fall 2b) als leicht vorteilhaft erweist.

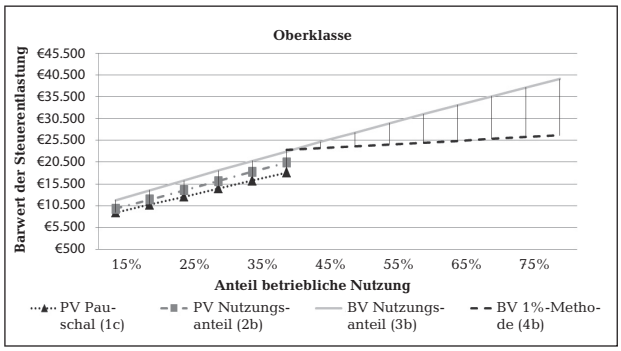

Abbildung 6: Betriebliche Nutzung mit hoher Fahrleistung – Oberklasse

c) Preisnachlässe

Im allgemeinen Geschäftsverkehr ist davon auszugehen, dass der vom Hersteller ausgewiesene unverbindliche Listenpreis nicht der Preis ist, zu dem ein Neufahrzeug vom Händler angeboten wird. So lagen die durchschnittlichen Händlerrabatte in Deutschland bei den beliebtesten Fahrzeugtypen im Jahr 2012 zwischen 10 % und 20 %. Im Jahr 2014 lag der CAR-Index – als Maßgröße für Preisnachlässe – etwas höher als im Jahr 2012.[33] Werden Rabatte gewährt, verringern sich sowohl der Vorsteueranspruch als auch das ertragsteuerliche Abschreibungsvolumen. Es wird davon ausgegangen, dass der rabattierte Preis auch die Ausgangsbasis für die Ermittlung eines späteren Veräußerungserlöses darstellt.[34] Die nach der 1 %-Methode zu berücksichtigende Nutzungsentnahme basiert hingegen generell auf dem Listenpreis. Analog zu den Abbildungen (1) und (2) dokumentieren die folgenden Abbildungen den Einfluss des betrieblichen Nutzungsanteils, wenn ein Rabatt von 10 % gewährt wird. Die Ergebnisse machen deutlich, dass sich die Rabattierung eindeutig zu Ungunsten der 1 %-Methode auswirkt, während die Reihenfolge der übrigen Alternativen nicht vom Rabatt betroffen ist.[35]

d) Ertragsteuersatz und Kalkulationszinsfuß

Weitere Faktoren, die die Wahl zwischen den untersuchten steuerlichen Alternativen beeinflussen können, sind der Ertragsteuersatz und der Kalkulationszinsfuß nach Steuern. Da der Einfluss dieser Parameter auf die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge begrenzt ist, wird auf eine detaillierte graphische Darstellung verzichtet. So beeinflusst der Ertragsteuersatz zwar die Höhe der ertragsteuerlichen Effekte (Fall 1 bis Fall 4), nicht aber deren relative Vorteilhaftigkeit. Zudem beeinflusst der Ertragsteuersatz die Vorteilhaftigkeit einer anteiligen umsatzsteuerlichen Zuordnung (Fall b) im Verhältnis zu einer vollständigen umsatzsteuerlichen Zuordnung (Fall c), da sich der Nachteil eines Abzugsverbotes von Umsatzsteuerzahlungen auf Entnahmen (§ 12 Nr. 3 EStG) bei Ertragsteuersätzen von über 30 % besonders negativ auswirkt.

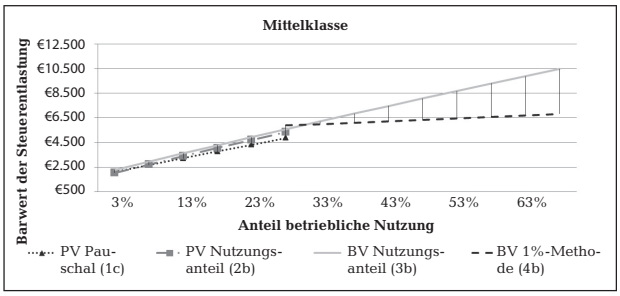

Abbildung 7: Betriebliche Nutzung mit Rabatt – Mittelklasse

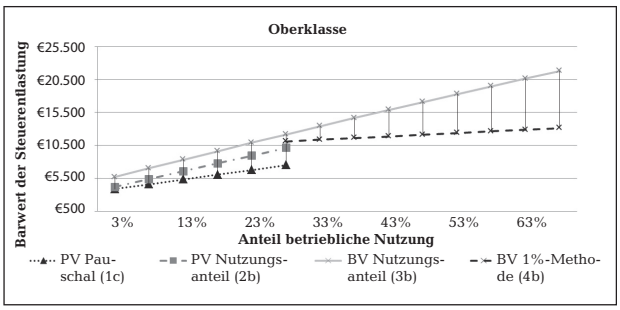

Abbildung 8: Betriebliche Nutzung mit Rabatt – Oberklasse

Ebenso wie der Ertragsteuersatz beeinflusst der Kalkulationszinsfuß unter realistischen Modellbedingungen (Kalkulationszinsfuß von 0,5 % bis 10 %) die Rangfolge der ertragsteuerlichen Alternativen kaum. Ein hoher Kalkulationszinsfuß begünstigt zwar eine volle umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen (Fall c). Aufgrund des für die umsatzsteuerliche Nutzungsentnahme relevanten Zeitraums von lediglich 5 Jahren ist dieser Effekt aber gering.

IV. Fazit

Im Rahmen des vorliegenden Beitrages wurde untersucht, wie die ertrag- und umsatzsteuerlichen Wahlrechte im Bereich gemischt genutzter Fahrzeuge von

33 Vgl. Center Automotive Research (2012), S. 12 f. sowie https://www.uni-due.de/car/rabatte.php (Abfrage vom 27.9.2015).

34 Wenn durchschnittlich ein Rabatt von 10 % an Endkunden gewährt wird, dann dürfte dies entsprechend die Preise auf dem Gebrauchtwagenmarkt beeinflussen. Daher wird für die Bestimmung des Veräußerungspreises entsprechend *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 15 ff., 33 f. von einem um 10 % rabattierten Anschaffungspreis ausgegangen.

35 Wenn der im Einzelfall gewährte Rabatt sich nicht direkt auf den zu erwartenden Veräußerungserlös auswirkt, dann beeinflusst ein Rabatt die Vorteilhaftigkeit der Zuordnung zum Betriebsvermögen. Dies ist dadurch bedingt, dass ein Rabatt die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Gewinns aus der Veräußerung des Fahrzeuges erhöht, der im Betriebsvermögen steuerpflichtig ist. Damit steigt bei Abrechnung der Fahrzeugkosten anhand der tatsächlichen Nutzung die Vorteilhaftigkeit der privaten (Fall 2b) gegenüber der betrieblichen Zuordnung (Fall 3b); vgl. *Eichfelder/Neugebauer* (2014), S. 33 ff.

unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen ausgeübt werden sollten. Die Analyse basiert auf einer Maximierung des Barwertes der durch die Fahrzeugnutzung generierten Steuerentlastung für 13 Kombinationsmöglichkeiten aus ertrag- und umsatzsteuerlichen Wahlrechten, wobei auf Daten des Autokostenrechners des ADAC zurückgegriffen wird. Auch wenn die Ergebnisse von den jeweiligen Modellparametern abhängen, lassen sich wesentliche Tendenzaussagen ableiten.

Im ertragsteuerlichen Bereich erweist sich ein pauschaler Abzug der betrieblichen Fahrtkosten (Fall 1) als nachteilig, wenn es sich um Fahrzeuge der Mittel- oder Oberklasse handelt, keine hohe betriebliche Gesamtfahrleistung vorliegt (> 140.000 km innerhalb von vier Jahren) und administrative Gesichtspunkte (z.B. Vereinfachung der Buchhaltung, fehlende Belege) nicht dafür sprechen. Dies ist dadurch bedingt, dass der Pauschalkostensatz von 0,30 € pro betrieblich gefahrenem Kilometer bei der Mittel- und vor allem der Oberklasse regelmäßig nicht ausreicht, um die tatsächlichen Fahrtkosten pro Kilometer adäquat abzubilden.

Eine betriebliche Zuordnung des Fahrzeuges mit Pauschalierung der betrieblichen Nutzungsentnahme nach der 1 %-Methode (Fall 4) ist bei Fahrzeugen der Kompakt- und Mittelklasse tendenziell vorteilhaft, wenn der private Nutzungsanteil nahe der gesetzlichen Grenze für die Anwendung der 1 %-Methode liegt (knapp unter 50 %), die jährliche Fahrleistung (> 35.000 km) und die Haltedauer (> 3 Jahre) erheblich sind, geringe Entfernungen zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte vorliegen und der bei Anschaffung des Fahrzeuges gewährte Rabatt gering ist (< 5 %). Bei einem hohen betrieblichen Nutzungsanteil, hohen Rabatten sowie Fahrzeugen der Oberklasse sollte erwogen werden, den durch die Führung eines Fahrtenbuches entstehenden bürokratischen Aufwand in Kauf zu nehmen. Je nach Fahrzeugklasse und betrieblichem Nutzungsanteil lassen sich hier erhebliche steuerliche Barwertvorteile gegenüber der 1 %-Methode erzielen, die bei Fahrzeugen der Oberklasse über 8.000 € betragen können.

Werden die betrieblich veranlassten Fahrzeugkosten anhand der tatsächlichen Fahrzeugnutzung abgerechnet (Fall 2 bei Zuordnung zum Privatvermögen bzw. Fall 3 bei Zuordnung zum Betriebsvermögen), dann erweist sich eine Zuordnung zum Betriebsvermögen (Fall 3) bei einer relativ kurzen Haltedauer (bis 4 Jahre) sowie einer hohen jährlichen Fahrleistung (> 35.000 km) als vorteilhaft. Dies ist dadurch bedingt, dass in den entsprechenden Konstellationen die tatsächliche Wertminderung des Fahrzeuges nicht linear, sondern degressiv verläuft, ertragsteuerlich aber nur die lineare Abschreibung zulässig ist. In der Folge ergibt sich ein Veräußerungsverlust, der nur bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen ertragsteuerlich geltend gemacht werden kann. In der Oberklasse gilt diese Überlegung aufgrund der hohen realen Wertminderung in den ersten Jahren auch für geringe Fahrleistungen pro Jahr. In den übrigen Konstellationen ist eine Zuordnung zum gewillkürten Privatvermögen zu empfehlen, da hier ein Veräußerungsgewinn zu erwarten ist.

Aus umsatzsteuerlicher Perspektive ist eine vollständige Zuordnung des Fahrzeuges zum Privatvermögen (Fall a) in sämtlichen Konstellationen mit erheblichen Nachteilen verbunden. Im Regelfall erweist sich hier eine anteilige Zuordnung (Fall b) gegenüber einer vollen (Fall c) Zuordnung zum Unternehmensvermögen als vorteilhaft. Dies ist dadurch bedingt, dass der Zinsvorteil des vollständigen Vorsteuerabzugs durch die spätere Umsatzbesteuerung der Nutzungsentnahme und das ertragsteuerliche Abzugsverbot von Umsatzsteuerzahlungen auf Entnahmen (§ 12 Nr. 3 EStG) kompensiert wird. Bei einem pauschalen Abzug von Betriebsausgaben mit 0,30 € pro Kilometer (Fall 1) erweist sich hingegen eine volle Zuordnung zum Unternehmen als vorteilhaft (Fall c), da der Vorsteuerabzug in diesem Fall nicht zu einem Verlust von pauschal ermittelten abzugsfähigen Betriebsausgaben führt. Aufgrund der relativ geringen Barwertunterschiede zwischen beiden Alternativen (Fall b und Fall c) sollten auch administrative Überlegungen in diese Zuordnungsentscheidung einbezogen werden.[36] Die Nutzung der 1 %-Methode ist für umsatzsteuerliche Zwecke (Fall 4d) in ähnlichen Konstellationen steuerlich vorteilhaft wie im Ertragsteuerrecht.

Die vorliegenden Berechnungsergebnisse veranschaulichen, dass gemischt genutzte, höherklassige Fahrzeuge im Bereich der Gewinneinkünfte steuerlich weder besonders begünstigt noch subventioniert werden. Zwar steigt der absolute Barwert der Steuerentlastung mit der Fahrzeugklasse. Dies ist aber schlicht durch die steigenden Fahrzeugkosten bedingt. Wird auf das Verhältnis der Steuerentlastung zu den tatsächlichen Fahrzeugkosten abgestellt, dann wirken sich die Fahrzeugkosten für höherklassige Fahrzeuge regelmäßig in einem geringeren Maße steuerlich aus als bei der Kompakt- oder Mittelklasse. Die steuerliche Entlastung erhöht sich mit der jährlichen Fahrleistung, der Haltedauer und dem betrieblichen Nutzungsanteil. Hierbei handelt es sich um eine steuersystematisch korrekte Umsetzung des objektiven Nettoprinzips.

Unsere Berechnungsergebnisse sprechen dafür, dass die bestehenden Pauschalierungsnormen (Pauschalierung der Fahrtkosten, 1 %-Methode) zumindest im Bereich der Gewinneinkünfte tendenziell zu einer Unterschätzung der tatsächlichen Fahrzeugkosten führen. Dies gilt bei der 1 %-Methode gerade bei der Gewährung von Rabatten, hohen Kosten der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowie Fahrzeugen der Oberklasse. Aus dieser Perspektive stellt sich die Frage, ob die geltenden Pauschalierungsnormen etwas großzügiger gefasst werden könnten.[37] Eine detaillierte Analyse entsprechender Vorschläge geht jedoch über den Fokus des vorliegenden Beitra-

36 Wird das Fahrzeug – im Gegensatz zu der durchgeführten Analyse – in jährlich abweichendem Umfang für private bzw. betriebliche Zwecke genutzt, dann spricht dies für eine volle Zuordnung zum Unternehmen, da in diesem Fall keine Korrektur gem. § 15a UStG vorzunehmen ist.

37 Beispielsweise könnte sich die 1 %-Methode am Kaufpreis anstelle des Listenpreises orientieren. Zudem könnte die schwer verständliche Entnahmevorschrift für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG entschärft und u.U. vereinfacht werden.

ges hinaus und könnte Gegenstand zukünftiger Forschung sein.

V. Literaturverzeichnis

ADAC (2014), Kraftstoffpreisentwicklung 2014 in Cent je Liter, https://www.adac.de/infotestrat/tanken-kraftstoffe-und-antrieb/kraftstoffpreise/kraftstoff-durchschnittspreise/default.aspx.

Becker, Stephan (2013), Zuzahlungsmodelle im Rahmen der Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 62–74.

Botosan, Christine A.; Plumlee, Marlene A.; Wen, He (2011), A relation between expected returns, realized returns, and firm risk characteristics, in: Contemporary Accounting Research, S. 1085–1122.

Center Automotive Research (2012), CAR-Rabatt-Index, Universität Duisburg-Essen, https://www.uni-due.de/~hk0378/Rabatte_Index/CAR-Rabatt-Index-Dez12.pdf.

Demberg, Gisela (2011), Leasing ohne List & Tücke, in: Autohaus, Heft 9, S. 40–41.

Diekmann, Laura; Gerhards, Eva; Klinski, Stefan; Meyer, Bettina; Schmidt, Sebastian; Thöne, Michael (2011), Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Bericht Nr. 13, Köln.

Eichfelder, Sebastian (2008), Teilsteuerrechnung nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, in: Der Steuerberater, S. 199–205.

Eichfelder, Sebastian (2011), Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Analyse der empirischen Literatur, in: Steuer und Wirtschaft, S. 38–48.

Eichfelder, Sebastian; Neugebauer, Claudia (2014), Das steueroptimale Kraftfahrzeug bei Gewinneinkünften: Mythos und Realität, arqus Diskussionsbeitrag 180, Berlin.

Frank, Ingo; Utz, Daniel (2012), Neues zur Firmenwagenbesteuerung – Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsüberlegungen, in: Steuern und Bilanzen, S. 531–537.

Geserich, Stephan (2012), 1-%-Regelung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte?, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 114–118.

Hundsdoerfer, Jochen; Normann, Matthias (2003), Bewertung der privaten Pkw-Nutzung vor und nach dem StVergAbG: Fahrtenbuch oder 1 % bzw. 1,5 %-Methode, in: Betriebs-Berater, S. 281–285.

Kraftfahrt-Bundesamt (2015), Statistik: Neuzulassungen von Personenkraftwagen im Juni 2015 nach Segmenten und Modellreihen, Berlin.

Kraftfahrt-Bundesamt (2014), Statistik: Neuzulassungen von Personenkraftwagen im August 2014 nach Segmenten und Modellreihen, Berlin.

Kraftfahrt-Bundesamt (2012), Statistik: Neuzulassungen von Personenkraftwagen nach Segmenten und Modellreihen im Dezember 2011, Berlin.

Kraftfahrt-Bundesamt (2011), Fachartikel: Fahrzeughalter – Stand: 15.4.2011, Berlin.

Naess-Schmidt, Sigurd; Winiarczyk, Marcin (2010), Company car taxation: Subsidies, welfare and environment, Copenhagen Economics, European Commission Taxud Taxation Papers, Working Paper No. 22, Luxemburg.

Riepolt, Johannes (2013), Aufwandseinlagen bei betrieblicher Kfz-Nutzung nach der modifizierten Fahrtenbuchmethode: Anmerkungen zum Beitrag von Wöltge, DStR 2013, 1318, in: Deutsches Steuerrecht, S. 2157–2158.

Rüsch, Christian; Hoffmann, Wolf-Dieter (2006), Die 1 %-Steuerfalle bei der privaten Pkw-Nutzung, in: Deutsches Steuerrecht, S. 399–404.

Schult, Eberhard (1979), Grenzsteuerrechnung vs. Differenzsteuerrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, S. 376–386.

Seifert, Michael (2012), Dienstwagen: Wirksamkeit eines privaten Nutzungsverbots beim Gesellschafter-Geschäftsführer, in: Steuern und Bilanzen, S. 934–936.

Statistisches Bundesamt (2013), 66 Prozent der Erwerbstätigen fahren mit dem Auto zur Arbeit. Zahl der Woche vom 26.11.2013, https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/zdw/2013/PD13_048_p002pdf.pdf?__blob=publicationFile.

Thöne, Michael (2012), Reform der Besteuerung von privat genutzten Dienstwagen. Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Köln, online: http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/112/Stellungnahmen/04-Th__ne.pdf.

Urban, Johannes (2009), Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen: Ertragsteuerliche Behandlung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, Verlag Otto Schmidt: Köln.

Urban, Johannes (2011), Aktuelle Probleme der Besteuerung von Dienst- und Firmenwagen, in: Neue Juristische Wochenschrift, S. 2465–2470.

Wagenknecht, Michael (2013), Möglichkeiten zur Steuergestaltung bei gemischter Kfz-Nutzung durch (Einzel-)Unternehmer, in: Finanz-Rundschau, S. 754–763.

Wöltge, Lothar (2013), Die modifizierte Fahrtenbuchmethode: Zur verursachungsgerechten Ermittlung des privaten Pkw-Nutzungsanteils, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1318–1320.

Die Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen und richterlicher Rechtsfortbildung

Prof. Dr. STEPHAN KUDERT / KATARZYNA MROZ, beide Frankfurt/Oder*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Originäre Tätigkeit des Besitzunternehmers
1. Originäre Vermietungstätigkeit des Besitzunternehmers
2. Originäre gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers
3. Derivative (gewerbliche) Tätigkeit des Besitzunternehmers
4. Geschäftsführervergütungen
III. Mitunternehmerstellung des Besitzunternehmers
IV. Betriebsstätte des Besitzunternehmers
1. Feste Geschäftseinrichtungen
a) Die wesentliche Betriebsgrundlage als Betriebsstätte
b) Betriebsgesellschaft als Betriebsstätte
2. Geschäftsleitungsbetriebsstätte
a) Der Wohnort als Betriebsstätte
b) Geschäftsleitung der Betriebsgesellschaft
c) Konkurrenzverhältnis zwischen Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft
V. Schlussbetrachtung

Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, auf welcher Rechtsgrundlage der Besitzunternehmer bei einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielt. Hierbei werden die divergierenden Ansichten im Schrifttum und in der Rechtsprechung zur Begründung seiner Gewerblichkeit dargestellt und der eigene Ansatz der derivativ gewerblichen Einkünfte entwickelt. Da die Betriebsaufspaltung keine Mitunternehmerschaft darstellt und der Besitzunternehmer keinen originären Gewerbebetrieb unterhält, verfügt er lediglich über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, deren Hebesatz maßgeblich für die gewerbesteuerliche Erfassung der Mietzahlungen ist.

This contribution seeks to analyze what legal base classifies the income of the owning entity as business income in case of a company split. This paper presents divergent opinions in the literature and in the jurisdiction. Furthermore, authors develop their own justification for the classification of the owning entity income as business income called derivative business income. Due to the fact that the split company is not a partnership and the owning entity does not operate within its own business, it has solely a permanent establishment as the place of effective management, which is decisive for the rate of assessment and therefore for the charging of the trade tax for the rent payments.

I. Einleitung

Die häufig als „Rechtsinstitut"[1] bezeichnete Betriebsaufspaltung ist einer langjährigen und fortdauernden Kritik im Schrifttum ausgesetzt.[2] Diese richtet sich sowohl gegen die unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen als auch gegen die gewerbesteuerlichen Folgen für den Besitzunternehmer.

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmer) einer gewerblich tätigen Gesellschaft (Betriebsgesellschaft)[3] eine für diese funktional wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung).[4] Zudem muss zwischen den beiden Unternehmen eine personelle Verflechtung bestehen, die dadurch gekennzeichnet ist, dass eine bzw. mehrere Personen in der Lage sind, ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen durchzusetzen (personelle Verflechtung).[5] Diese Personengruppe muss daher die Betriebsgesellschaft insoweit beherrschen, als es ihr ermöglicht wird, über die Tagesgeschäfte und insbesondere über die überlassenen Wirtschaftsgüter der Betriebsgesellschaft zu bestimmen.[6] Liegen diese Voraussetzungen vor, werden nach ständiger BFH-Rechtsprechung[7] die Vermietungs- und Kapitaleinkünfte (Dividenden) des Besitzunternehmers als gewerblich qualifiziert. Zugleich stellen die Anteile an der Betriebsgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmers dar, denn sie gewährleisten die Durchsetzung seines einheitlichen geschäftlichen Be-

* *Prof. Dr. Stephan Kudert* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt/Oder *M.Sc. Katarzyna Mroz* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl und Doktorandin am Institute for Central and East European Taxation.

1 Vgl. für viele *Kaligin*, DStZ 1986, 131; *Beisse*, in FS Schmidt, 1993, 455 ff.

2 Vgl. *Littmann*, DStR 1973, 391 ff.; *Keuk*, DB 1974, 205 ff.; *Woerner*, BB 1985, 1609 ff.; *Söffing*, DStR 1996, 1225 ff.; *Seer*, BB 2002, 1833 ff.; *Drüen*, GmbHR 2005, 69 ff.; *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 ff.

3 Zuletzt BFH v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, Tz. 9.

4 Vgl. H 15.7 Abs. 4 EStR; BFH v. 16.1.1962 – I 57/61 S, BStBl. III 1962, 104, Tz. 7 f.; v. 16.12.1992 – XI R 15/92, BFH/NV 1993, 523, Tz. 12, 15.

5 Vgl. BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63, Tz. 18 f.; v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796, Tz. 13 ff.; v. 9.11.1983 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212, Tz. 26.

6 Vgl. BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415, Tz. 14, 18 f.; v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44, Tz. 19 ff.; v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757, Tz. 13 ff.

7 Vgl. BFH v. 3.11.1972 – I R 117/71, BStBl. II 1973, 447, Tz. 12; v. 7.3.1978 – VIII R 38/74, BStBl. II 1978, 378, Tz. 11; v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255, Tz. 11.

tätigungswillens in beiden Unternehmen.[8] Damit unterliegen die Einkünfte des Besitzunternehmers nicht nur der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag, sondern auch der Gewerbesteuer, die wiederum nach § 35 EStG (zumindest partiell) auf die Einkommensteuer und damit indirekt auf den Solidaritätszuschlag anrechenbar ist.

Obwohl die Betriebsaufspaltung seit einem knappen Jahrhundert im deutschen Steuerrecht existiert,[9] fehlen bislang einheitliche rechtsdogmatische Grundlagen zu ihrer Behandlung und hierdurch die erforderliche Rechtssicherheit. In der Rechtsprechung und im Schrifttum gibt es sehr heterogene Ansichten darüber, welche Art von Gewerblichkeit beim Besitzunternehmer vorliegt. Einerseits wird die Meinung vertreten, der Besitzunternehmer übe tatsächlich eine reine Vermögensverwaltung aus und damit würden seine Vermietungseinkünfte lediglich aufgrund einer Fiktion in gewerbliche umqualifiziert.[10] Nach anderer Ansicht soll das Besitzunternehmen einen originären Gewerbebetrieb darstellen.[11] Der Beitrag stellt daher die in der Rechtsprechung und im Schrifttum vertretenen Ansichten zur gewerblichen Betätigung des Besitzunternehmers dar und unterzieht diese einer kritischen Würdigung. Zudem wird die derivative Tätigkeit des Besitzunternehmers rechtsdogmatisch aus der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft hergeleitet und als eigener Ansatz zur Begründung seiner Gewerblichkeit dargestellt. Hierbei wird insbesondere auf das Vorhandensein betriebsstättenloser Einkünfte (Floating Income) sowie denkbare Betriebsstätten des Besitzunternehmers eingegangen. Denn das Vorhandensein einer Betriebsstätte ist fundamental für das Institut der Betriebsaufspaltung und damit für die Verhaftung der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen sowie für die Anwendung des richtigen Hebesatzes. Da der Gesetzgeber die Einkünfte eines Einzelgewerbetreibenden mit einem Mitunternehmer gleichstellt, ist es folgerichtig, das Konstrukt der Betriebsaufspaltung mit der Mitunternehmerschaft zu vergleichen.

Die folgenden Ausführungen unterstellen, sofern nicht explizit andere Annahmen genannt werden, eine klassische unechte Betriebsaufspaltung. Das heißt, der Steuerpflichtige ist außerhalb der Betriebsaufspaltung nicht selbst gewerblich tätig, sondern vermietet lediglich eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft, in der er aufgrund seiner Stimmrechtsmehrheit seinen Willen durchsetzen kann. Dieses Wirtschaftsgut ist oftmals, aber keineswegs zwangsläufig, eine Immobilie.

II. Originäre Tätigkeit des Besitzunternehmers

Um die steuerlichen Folgen deduzieren zu können, ist es notwendig, die Tätigkeit des Besitzunternehmers zu bestimmen und anhand dessen die von ihm erzielten Einkünfte einzuordnen. Obwohl es grundsätzlich unstrittig ist, dass die Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte beim Besitzunternehmer bewirkt, divergieren die Stimmen[12] in der Rechtsprechung und im Schrifttum hinsichtlich seiner originären Tätigkeit. Im Folgenden werden diese unterschiedlichen Auffassungen erörtert und einer kritischen Würdigung unterzogen.

1. Originäre Vermietungstätigkeit des Besitzunternehmers

Wird die Tätigkeit des Besitzunternehmers isoliert, ohne Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtung mit der Betriebsgesellschaft, betrachtet, scheint es zunächst naheliegend, dass bei einer Betriebsaufspaltung der Besitzunternehmer originäre Vermietungseinkünfte erzielt.[13] Eine private Vermögensverwaltung liegt gemäß R 15.7 Abs. 1 EStR vor, wenn die Tätigkeit auf die Fruchtziehung und nicht auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung und damit auf eine reine Vermögensmehrung gerichtet ist. Letztere ist erst dann überschritten, wenn über die Überlassung von Wirtschaftsgütern hinaus erhebliche Sonderleistungen erbracht werden, welche die eigentliche Vermietungstätigkeit so überlagern, dass die bloße Nutzung des Vermögens hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktritt.[14] Eine gewerbliche Vermietungstätigkeit ist somit anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die darauf schließen lassen, dass die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Wirtschaftsguts hinter die gesamte Tätigkeit zurück tritt.[15] Dies ist bei dem Besitzunternehmer einer Betriebsaufspaltung jedoch regelmäßig nicht gegeben. Er stellt lediglich der Betriebsgesellschaft das

8 Vgl. BFH v. 14.11.1969 – III 218/65, BStBl. II 1970, 302, Tz. 24; OFD Frankfurt/M. v. 10.5.2012 – S 2240 A – 28 – St 219, Tz. 3.3.1. m.w.N.

9 Zum historischen Hintergrund und zur Entwicklung der Betriebsaufspaltung s. z.B. *Mössner*, Stbg 1997, 1 (2 ff.); *Wagner*, Betriebsaufspaltung und Gewerbesteuer, 1999, 10 ff.; *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, 2013, Rz. 10 ff.

10 Vgl. für viele BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760, Tz. 22; FG Sachsen v. 29.4.2014 – 3 K 492/13, BeckRS 2014, 96210, Tz. 37; *Wehrheim*, BB 2001, 913; *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 1055 (1057); *Söffing/Micker* (FN 9), Rz. 21; *Drüen*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 GewStG, Rz. 327 (Okt. 2015).

11 Vgl. für viele BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869, Tz. 19; v. 10.4.1991 – XI R 22/89, BFH/NV 1992, 312, Tz. 13; *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 2015, 191 f.

12 Vgl. FG Sachsen v. 29.4.2014 (FN 10), Tz. 37; *Wehrheim*, BB 2001, 913; *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 1055 (1057); *Söffing/Micker* (FN 9), Rz. 21; *Drüen*, in: Blümich (FN 10), § 2 GewStG, Rz. 327 (Okt. 2015); BFH v. 20.9.1973 (FN 11), Tz. 19; v. 10.4.1991 (FN 11), Tz. 13; *Kaligin* (FN 11), 191 f.

13 Vgl. BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661, Tz. 26 f.; v. 25.5.2011 (FN 10), Tz. 22; FG München v. 5.8.2014 – 13 K 2280/11, EFG 2014, 2069, Tz. 22 f.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, 373; *Wehrheim*, BB 2001, 913.

14 Vgl. FG Niedersachsen v. 26.6.2013 – 7 K 10056/09, EFG 2014, 1135, Tz. 82 f. m.w.N.; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 2016, § 15 Rz. 82.

15 Vgl. BFH v. 2.5.2000 – IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14, Tz. 8; FG Niedersachsen v. 26.6.2013 (FN 14), Tz. 82.

Wirtschaftsgut gegen Entgelt[16] zur Verfügung. Seine verwaltenden Tätigkeiten beschränken sich auf die gewöhnlichen Aktivitäten eines Vermieters, wie Erhaltung, Erneuerung und Erweiterung der Wirtschaftsgüter.

Obwohl die Tätigkeiten des Besitzunternehmers einer rein vermögensverwaltenden Natur sind, bedingen personelle und sachliche Verflechtung die Einordnung dieser Einkünfte als gewerbliche. Die Gewerblichkeit wird also fingiert.[17] Die originären Vermietungseinkünfte müssen dann in gewerbliche umqualifiziert werden, um die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung auszulösen. Umqualifizierung bedeutet, dass die Einkünfte, die den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllen, einer anderen zugerechnet werden.[18]

Denkbar wäre, dass § 21 Abs. 3 EStG zum Tragen kommt.[19] Demnach werden Vermietungseinkünfte anderen Einkunftsarten zugerechnet, soweit sie zu diesen gehören. Allerdings setzt die Norm voraus, dass der Gewerbebetrieb, welchem die Einkünfte zugeordnet werden, bereits besteht.[20] Somit wird durch die Vorschrift die Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den gewerblichen Einkünften angeordnet.[21] Das heißt, wenn sowohl die Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG und des § 21 EStG erfüllt sind, wird § 15 EStG der Vorrang eingeräumt. Sofern aber der Besitzunternehmer außerhalb der Betriebsaufspaltung keine eigene originäre gewerbliche Tätigkeit entfaltet, scheitert die Anwendung des § 21 Abs. 3 EStG.[22] Ebenso wenig kann § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für die Abfärbung der Einkünfte herangezogen werden: Zum einen fallen unter den Geltungsbereich dieser Vorschrift lediglich Personengesellschaften und nicht Einzelunternehmen, zum anderen erfordert die Norm das Vorliegen, mindestens in einem geringen Umfang, originär gewerblicher Einkünfte.[23] Beide Voraussetzungen sind vom Besitzunternehmer jedoch nicht erfüllt.[24] Damit ist für eine Fiktion gewerblicher Einkünfte keine gesetzliche Grundlage erkennbar.[25]

Obwohl die Aufgabe und Befugnis der Rechtsprechung in „der schöpferischen Rechtsfindung und Rechtsfortbildung"[26] besteht, sind die Gerichte an die Gesetze gebunden.[27] Daher dürfen sich die richterlichen Entscheidungen dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung nicht entziehen.[28] Da sowohl in § 21 Abs. 3 als auch in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG klare Anforderungen an das Vorliegen vom Betriebsvermögen normiert sind, muss die Rechtsprechung an diesen Grundsätzen festhalten und darf durch die weitere Auslegung bzw. Rechtsfortbildung die Grenzen der Vorschriften nicht überschreiten.[29] Allein die Generierung von Steuersubstrat darf auch nicht als Rechtfertigung zur weitergehenden Rechtsfortbildung herangezogen werden.[30] Damit kann zunächst festgehalten werden, dass die gewerbesteuerlichen Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung nicht allein auf einer richterlichen Fiktion beruhen können. Vielmehr müssen beim Besitzunternehmen originäre oder derivative gewerbliche Einkünfte vorliegen.

---

16 Auf die Entgeltlichkeit bei der Vermietung kommt es nach Ansicht der Rechtsprechung nicht an, denn die Gewinnerzielungsabsicht sollte regelmäßig durch die Erzielung der Beteiligungserträge gegeben sein. Vgl. BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713, Tz. 23; v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFHE 191, 505, Tz. 16. Diese Ansicht ist bemerkenswert, denn in der Vergangenheit wurde die Betriebsaufspaltung häufig damit gerechtfertigt, dass sie der Vermeidung von Steuerausfällen dienen soll. Diese wären gegeben, wenn aufgrund der Miete Gewerbesteuer gespart und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Gewinne verhindert wird.

17 Dieser Ansicht ist auch der I. Senat des BFH (v. 25.5.2011 (FN 10), Tz. 22). Inzwischen geht auch die Finanzverwaltung von einer Fiktion aus und folgt explizit dem Urteil des I. Senats. Vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.3.1.

18 Vgl. *Mössner*, Stbg 1997, 1 (5); *Wagner* (FN 9), 110.

19 Vgl. FG Düsseldorf v. 7.7.2005 – 11 K 3457/02 G, F, EFG 2005, 1858, Tz. 112; FG Hamburg v. 11.9.2009 – 3 K 124/08, EFG 2010, 140, Tz. 52; BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910, Tz. 26; v. 25.6.2013 – X B 96/12, BFH/NV 2013, 1802, Tz. 15 m.w.N.; *Wagner* (FN 9), 109 f. m.w.N.; *Crezelius*, in FS Streck, 2011, 46.

20 Vgl. *Mellinghoff*, in: Kirchhof, EStG, 2016, § 21 Rz. 82; *Heuermann*, in: Blümich (FN 10), § 21 EStG Rz. 591 (Okt. 2015).

21 Vgl. FG Sachsen v. 24.5.2012 – 1 K 1474/10, BeckRS 2013, 94069, Tz. 16; *Kulosa*, in: Schmidt (FN 14), § 21 Rz. 163; *Mellinghoff*, in: Kirchhof (FN 20), § 21 Rz. 81; *Pfirrmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 21 EStG Rz. 250 (März 2016).

22 Für a.A. s. FG Düsseldorf v. 7.7.2005 (FN 19), Tz. 112; BFH v. 29.11.2012 (FN 19), Tz. 26; v. 25.6.2013 (FN 19), Tz. 15 m.w.N.

23 Vgl. *Wehrheim/Brodthage*, DStR 2003, 485 (488 f.); *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 143 ff.; *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 188; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rz. 63 f.; BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378, Tz. 52.

24 Die dargestellten Grundsätze gelten sinngemäß für Dividenden, die ebenfalls subsidiär gegenüber anderen Einkunftsarten sind. Vgl. *von Beckerath*, in: Kirchhof (FN 20), § 20 Rz. 180; *Weber-Grellet*, in: Schmidt (FN 14), § 20 Rz. 196 f.; *Ratschow*, in: Blümich (FN 10), § 20 EStG Rz. 477 f.

25 Vgl. *Crezelius*, StuW 1981, 117 (124); *Weckerle*, StuW 2012, 281 (288). Ferner sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber, anlässlich der Aufgabe der Geprägerechtsprechung durch den BFH, die Kodifizierung der Betriebsaufspaltung in § 15 EStG eingeleitet hatte. Von diesem Vorhaben wurde aufgrund der späteren Rechtsprechung abgesehen. Vgl. BR-Drucks. 165/85, 7; *Bordewin*, BB 1985, 1548 (1555 ff.); *Zeitler*, GmbHR 1985, 301 (306); *Kaligin*, DStZ 1986, 131 (132).

26 BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193, Tz. 53 m.w.N.

27 Vgl. *Tipke*, StuW 1981, 189; *Wagner*, NJW 1981, 316 (318); *Kissel*, NJW 1982, 1780 f.; *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (440); *Spindler*, in FS Kirchhof, 2013, Bd. II, 1790; BVerfG v. 25.1.2011 (FN 26), Tz. 50.

28 Vgl. BVerfG v. 25.1.2011 (FN 26), Tz. 53; *Wagner*, NJW 1981, 316 (318).

29 Eine gesetzesimmanente Rechtsfortbildung ist zulässig, insofern sie bei den Bestimmungen des Gesetzes ansetzt und dessen erkennbaren Zweck für spezielle, planwidrig nicht berücksichtige Konstellationen zu Ende denkt. Vgl. *Englisch*, StuW 2015, 302 (314). Zu Zulässigkeit und Grenzen der Rechtsfortbildung s. z.B.: *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (441 f.); *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, 241 ff.; *Crezelius*, StuW 1981, 117 ff.; *Spindler*, in FS Kirchhof, 2013, Bd. II, 1789 ff.

30 In Anlehnung an *Englisch*, StuW 2015, 302 (311).

2. Originäre gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers

In Rechtsprechung und Schrifttum wird auch die Meinung vertreten, dass der Besitzunternehmer einer originär gewerblichen Tätigkeit nachgehe.[31] Die Tätigkeit des Besitzunternehmers muss dann die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen. Obschon Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht in der Regel unstrittig sind, bedürfen die Abgrenzung zur reinen Vermögensverwaltung als nicht explizit kodifiziertes negatives Tatbestandsmerkmal[32] und die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr (Positivmerkmal) einer ausführlichen Untersuchung.

Wird die Tätigkeit des Besitzunternehmers isoliert von der Betriebsgesellschaft betrachtet, so hält er lediglich eine Beteiligung und verwaltet ein Wirtschaftsgut, ohne einer weiteren Betätigung nachzugehen. Da das Wirtschaftsgut einer einzigen Person zur Verfügung gestellt wird, ist fraglich, ob das Kriterium der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG verwirklicht ist. Dieses Merkmal erfordert eine Tätigkeit, die am Markt gegen Entgelt angeboten wird und für Dritte erkennbar ist.[33] Die Leistung des Besitzunternehmers muss nach außen hin in Erscheinung treten und sich an die Allgemeinheit (unbestimmter Personenkreis) richten. Dabei kann die Leistung des Steuerpflichtigen auch an einen einzigen Kontrahenten gerichtet sein.[34] Nach ständiger Rechtsprechung beteiligt sich eine Person bereits dann am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wenn sie grundsätzlich bereit ist, ihre Leistung an jeden zu erbringen, der ihre Konditionen erfüllt.[35] Ein solches Verhalten stellt ein Anzeichen für die Bereitschaft zur Leistungserbringung an einen unbestimmten Personenkreis dar.[36] Entscheidend hierfür ist also, dass der Steuerpflichtige zur Leistungserbringung an weitere Personen jedenfalls dann bereit gewesen wäre, wenn die Leistungserbringung an die ursprünglich vorgesehene Person nicht erfolgt wäre.[37]

Der Besitzunternehmer stellt zwar sein Wirtschaftsgut der Betriebsgesellschaft entgeltlich zur Verfügung, weshalb er regelmäßig am *wirtschaftlichen* Verkehr teilnimmt.[38] Ist der Besitzunternehmer zudem bemüht, das Wirtschaftsgut so zu gestalten, auszustatten bzw. einzurichten, dass es genau den Bedürfnissen der Betriebsgesellschaft entspricht, spricht dies zusätzlich dafür, dass er geneigt ist, das Wirtschaftsgut ausschließlich einem einzigen Kontrahenten zur Verfügung zu stellen. Denn gerade solch ein individuell gestaltetes Wirtschaftsgut bildet für die Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage,[39] die für die Erfüllung der betrieblichen Zwecke der Betriebsgesellschaft unentbehrlich ist.[40] Kann die Betriebsgesellschaft ein vergleichbares Wirtschaftsgut am Markt weder mieten noch käuflich erwerben, so ist sie auf Nutzung des Wirtschaftsgutes des Besitzunternehmers angewiesen.[41]

Mit seinem Vermietungsangebot tritt der Besitzunternehmer jedoch regelmäßig nicht nach außen auf. Er hat nur einen Vertragspartner, die Betriebsgesellschaft.[42] Zieht der Besitzunternehmer in Erwägung, das wesentliche Wirtschaftsgut der Allgemeinheit anzubieten, kann er damit seinem eigenen Unternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage entziehen, wes-

31 Vgl. BFH v. 20.9.1973 (FN 11), Tz. 19; v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662, Tz. 15; FG Niedersachsen v. 12.10.1993 – VIII 584/89, EFG 1994, 481, Tz. 19; FG Berlin-Brandenburg v. 13.12.2011 – 5 K 5150/08, BeckRS 2014, 94669, Tz. 23; *Kaligin* (FN 11), 191 f.

32 Vgl. BFH v. 17.1.1973 – I R 191/72, BStBl. II 1973, 260, Tz. 17; v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291, Tz. 28.

33 Vgl. BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851, Tz. 9 m.w.N.; v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622, Tz. 12 m.w.N.; v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232, Tz. 55.

34 Bei diesem Merkmal muss zwischen der Teilnahme am „wirtschaftlichen Verkehr" und der am „allgemeinen Verkehr" unterschieden werden. Eine Teilnahme am „wirtschaftlichen Verkehr" liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Güteraustausch teilnimmt. Das Merkmal verfolgt den Zweck, aus dem Gewerbebetrieb solche Aktivitäten auszunehmen, die zwar mit einer Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind. Die Teilnahme am „allgemeinen Verkehr" setzt dagegen voraus, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet. Vgl. BFH v. 9.7.1986 (FN 33), Tz. 9; v. 24.6.1990 – X R 44/88, BFH/NV 1990, 798, Tz. 16; v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369, Tz. 56; FG Köln v. 31.10.2012 – 12 K 1136/11, EFG 2013, 612, Tz. 46; *Schön*, in FS Vogel, 2000, 666 ff.

35 Vgl. BFH v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992 143, Tz. 35; v. 13.12.1995 (FN 33), Tz. 55; v. 16.5.2002 – III R 9/98, BStBl. II 2002, 571, Tz. 39.

36 Vgl. BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510, Tz. 21.

37 Vgl. BFH v. 22.5.1987 – III R 212/83, BFH/NV 1987, 717, Tz. 19; v. 3.6.1987 – III R 209/83, BStBl. II 1988, 277, Tz. 14; v. 7.3.1996 (FN 34), Tz. 56; v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390, Tz. 60.

38 Die Entgeltlichkeit ist folglich für die Teilnahme am *wirtschaftlichen* Verkehr unabdingbar.

39 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 29.9.1992 – 11 K 139/85, BeckRS 2014, 07580, Tz. 17; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 77/87, BStBl. II 1992, 334, Tz. 18; v. 30.6.1993 – XI R 76/92, BFH/NV 1994, 303, Tz. 13 m.w.N.

40 Vgl. BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299, Tz. 13; v. 30.6.1993 (FN 39), Tz. 13; FG Baden-Württemberg v. 29.9.1992 (FN 39), Tz. 16.

41 Vgl. BFH v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336, Tz. 17; v. 29.10.1991 (FN 39), Tz. 18.

42 Vgl. *Weckerle*, StuW 2012, 281 (285) m.w.N. Als umstritten können die Fälle gelten, in welchen der Besitzunternehmer eine Immobilie besitzt und nur ein Teil davon seiner Betriebsgesellschaft vermietet. Infolgedessen tritt der Besitzunternehmer nach außen auf und bietet die Wirtschaftsgüter der Allgemeinheit an. Für Immobilien steht folglich fest, dass diese am Markt angeboten werden können. Nur in den Fällen, in denen die Räumlichkeiten von vorn herein nur einem einzigen Vertragspartner angeboten werden, liegt keine Marktteilnahme vor. Im Gegensatz zu einem Gewerbetreibenden hat der Besitzunternehmer jedoch nicht die Absicht, die komplette Immobilie am Markt anzubieten. Denn für bestimmte Räumlichkeiten ist er nicht bereit, Andere für diese zu werben und aus diesen Leistungen Gewinne zu erzielen. Vgl. *Freudling*, StuW 1970, 261 (263); *Schön*, DB 1998, 1169 (1171).

halb dieses ggf. seine gewöhnliche Tätigkeit nicht mehr ausüben könnte. Da der Besitzunternehmer mit der Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Einheit bildet,[43] würde die Fremdvermietung seine eigenen wirtschaftlichen Ziele konterkarieren. Daher sollte es nicht auf die bloße theoretische Möglichkeit der Vermietung von wesentlichen Wirtschaftsgütern an Dritte ankommen, sondern auf den Vermietungswillen. Dieser fehlt regelmäßig, da das Wirtschaftsgut für die Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt und eine Fremdvermietung somit nicht dem Willen des Besitzunternehmers entsprechen kann, weshalb bei ihm keine Teilnahme am *allgemeinen* Verkehr vorliegen sollte.

Dies wird jedoch von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung anders gesehen. Die Betriebsaufspaltung lässt sich laut BFH auch dann begründen, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter von nicht nur untergeordneter Bedeutung für die Betriebsgesellschaft sind.[44] Als wesentliche Betriebsgrundlagen können nach Auffassung der Finanzverwaltung auch Wirtschaftsgüter gelten, die am Markt jederzeit ersetzbar seien (H 15.7 Abs. 5 EStR). Hiernach wäre ausschließlich die funktionale Bedeutung für den Betrieb der Betriebsgesellschaft entscheidend.[45] Die Auffassungen sind nicht widerspruchsfrei. Charakter der Betriebsaufspaltung ist gerade, dass der Besitzunternehmer durch seine Beteiligung und die wesentliche Betriebsgrundlage seinen Willen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Genau das wäre aber nicht möglich, wenn die Betriebsgesellschaft jederzeit am Markt ein funktional gleichwertiges Wirtschaftsgut erwerben könnte. Somit kann u.E. eine wesentliche Betriebsgrundlage nur dann vorliegen, wenn der Besitzunternehmer durch die Überlassung des Wirtschaftsguts seine Macht in der Betriebsgesellschaft stärkt.[46]

Gegen eine originäre Gewerblichkeit des Besitzunternehmens spricht auch das von der Rechtsprechung in § 15 Abs. 2 EStG zu Recht hineingelesene Negativmerkmal der „nicht bloßen Vermögensverwaltung". Eine natürliche Person, die an einen fremden Dritten ein Wirtschaftsgut vermietet und daneben eine Mehrheitsbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, erzielt grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen, weil diese als „bloße Kapitalanlage" bzw. „Nutzung vom Eigentum" qualifiziert werden.[47] Erst wenn die Tätigkeit des Besitzunternehmers über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, kommt die gewerbliche Tätigkeit in Frage.[48] Hierzu wird auf die Ausführungen im Abschnitt II.1. verwiesen. Es kann zunächst festgehalten werden, dass der Besitzunternehmer keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt. Vielmehr handelt es sich um eine reine Vermögensverwaltung, wenn er ein Wirtschaftsgut vermietet und eine Beteiligung hält. Erst wenn die besondere Beziehung zur Betriebsgesellschaft berücksichtigt wird, ändert sich diese Wertung.

3. Derivative (gewerbliche) Tätigkeit des Besitzunternehmers

Der Besitzunternehmer kann aufgrund der engen wirtschaftlichen Verbindung mit der Betriebsgesellschaft nicht isoliert von ihr betrachtet werden. Diese enge wirtschaftliche Verbindung zwischen den beiden Unternehmen führt dazu, dass „ein Mehr" entsteht. Es ist eben das Wirtschaftsgut des Besitzunternehmers, das er „seiner" Betriebsgesellschaft überlässt und das für diese eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Dadurch kann er in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchsetzen. Während im Normalfall die Art der Tätigkeit des (fremden) Mieters bzw. der (fremden) Kapitalgesellschaft für die Einkünftequalifikation des Besitzunternehmers ohne Relevanz ist, kommt ihr im Rahmen der Betriebsaufspaltung eine Schlüsselrolle zu.[49] Daher ist zu prüfen, ob aus der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft eine Gewerblichkeit des Besitzunternehmens abgeleitet werden kann.

Personelle und sachliche Verflechtung werden von der Rechtsprechung als „besondere Umstände" zur Begründung seiner Gewerblichkeit herangezogen.[50] Die Beherrschung der Betriebsgesellschaft hat zur Folge, dass der Besitzunternehmer Kontroll-, Einfluss- und Mitspracherechte im Geschäftsbetrieb der Betriebsgesellschaft besitzt und diese ausüben kann, weswegen auch das Besitzunternehmen indirekt in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eingeschaltet wird. Seine Bestimmungsmacht erstreckt sich somit nicht nur auf die Entscheidungen im Hinblick auf die wesentliche Betriebsgrundlage, sondern auch auf die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft. Demnach kann er diese Gesellschaft für eigene wirtschaftliche Zwecke nutzen.[51] Nur dadurch geht seine Tätigkeit über eine bloße Ver-

43 Vgl. BFH v. 16.1.1962 (FN 4), Tz. 7; v. 27.6.1968 – IV 204/63, BStBl. II 1968, 735, Tz. 9; v. 16.6.1982 (FN 31), Tz. 15; BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28, Tz. 14.

44 Vgl. BFH v. 24.10.2001 – X R 118/98, BFH/NV 2002, 1130, Tz. 28; v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, 803, Tz. 27 m.w.N.

45 Siehe hierzu BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718, Tz. 21; FG Berlin-Brandenburg v. 13.12.2011 (FN 31), Tz. 24.

46 Ebenso wenig kann der Ankauf der Wirtschaftsgüter mit der späteren Veräußerungsabsicht eine Gewerblichkeit begründen. Vgl. BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522, Tz. 43. Eine gewerbliche Tätigkeit wäre anzunehmen, wenn zwischen Ankauf und Veräußerung der Wirtschaftsgüter ein enger zeitlicher Zusammenhang bestünde. Vgl. BFH v. 24.1.1996 – X R 255/93, BStBl. II 1996, 303, Tz. 17 m.w.N.

47 Vgl. *Schön*, DB 1998, 1169 (1173).

48 Vgl. *Blencke*, StuW 1962, 491 (493).

49 Vgl. FG München v. 5.8.2014 (FN 13), Tz. 22 f.; BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 24, 26 f.

50 Vgl. BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, Tz. 15, 17; v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537, Tz. 15; v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246, Tz. 9; FG Düsseldorf v. 17.9.2013 – 6 K 2430/13 K, EFG 2013, 1958, Tz. 26.

51 Daher setzt die Betriebsaufspaltung voraus, dass er über die Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage Macht in der Betriebsgesellschaft ausüben kann. Deswegen sollte auch klar sein, dass ein jederzeit substituierbares Wirtschaftsgut keine wesentliche Betriebsgrundlage sein kann.

mögensverwaltung hinaus.[52] Erst die personelle und sachliche Verflechtung ermöglichen ihm die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr[53] und die Merkmale der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft färben auf das Besitzunternehmen ab (Abfärbetheorie)[54]. Dabei betrifft die Merkmalsübertragung (daher derivativ gewerblich) auch die Negativmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG. Das heißt, nur wenn die Betriebsgesellschaft originär gewerblich tätig ist, können diese Merkmale auf das Besitzunternehmen übertragen werden. Seine Tätigkeit entfaltet durch die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft einen derivativ gewerblichen Charakter, womit die Tatbestandsmerkmale der § 15 Abs. 1 und 2 EStG erfüllt sind. Dies kommt in dem grundlegenden Urteil des X. Senats zum Ausdruck: „Hieran wird deutlich, dass der gewerbliche Charakter der „an sich" vermögensverwaltenden Betätigung des Besitzunternehmens nicht in einer isolierenden Sichtweise ausschließlich aus Merkmalen abgeleitet werden kann, die allein dem Besitzunternehmen anhaften. Eine Betriebsaufspaltung […] lässt sich vielmehr nur unter Heranziehung von Gegebenheiten begründen, die außerhalb des Besitzunternehmens liegen."[55] Und weiter: „Diese Rechtsprechung bezieht ihre gesetzliche Legitimation aus dem Blickwinkel der personellen und sachlichen Verflechtung beider Unternehmen. Setzt eine Betriebsaufspaltung […] u.a. zwingend voraus, dass das Betriebsunternehmen seinerseits einen Gewerbebetrieb unterhält […], so lässt sich dies nicht anders interpretieren, als dass die gewerbliche Betätigung des Betriebsunternehmens unbeschadet und trotz der rechtlichen Eigenständigkeit beider Unternehmen und entgegen der These von deren strikter Trennung die – isoliert betrachtet – vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens im Wege der „Infektion" oder „Abfärbung" in eine gewerbliche wandelt."[56]

Die Betriebsaufspaltung kann folglich nur beim Vorliegen der zwei nachfolgenden Tatbestandsmerkmale angenommen werden:

(1) Die hinter den Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen können ihren Willen in beiden Unternehmen durchsetzen; zum einen durch ihre Stimmrechtsmehrheit in beiden Unternehmen und zum anderen durch die Überlassung einer für die Betriebsgesellschaft funktionell wesentlichen Betriebsgrundlage (Machttheorie).

(2) Die Betriebsgesellschaft muss selbst originäre (!) Gewinneinkünfte erwirtschaften.

Folgt man der Auffassung, dass der Besitzunternehmer eine derivative Tätigkeit ausübt, wodurch die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft auf seine Tätigkeit abfärbt, müssen diese Grundsätze konsequent für alle Gewinneinkunftsarten gelten. Denn maßgebend ist die Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG, insofern darf es sich weder um freiberufliche noch land- und forstwirtschaftliche Betätigung handeln. Daher ist es u.E. nicht ersichtlich, warum hierfür andere Rechtsfolgen greifen sollen.[57] Ob die Merkmalsübertragung tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft erfordert oder auch eine gewerbliche Fiktion, insbesondere durch § 8 Abs. 2 KStG, ausreicht, ist jedoch umstritten. Selbst der BFH scheint diesbezüglich keine klare Linie zu verfolgen. Dies lässt sich anhand des BFH-Urteils vom 29.3.2006 darlegen. Einerseits leitet der X. Senat die Gewerblichkeit des Besitzunternehmers von der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft ab[58], anderseits lässt er fiktiv gewerbliche Personen- und Kapitalgesellschaften als Betriebsgesellschaften fungieren.[59] Die Finanzverwaltung positioniert sich hierzu in H 15.7 Abs. 4 S. 1 EStR eindeutig, indem sie ausführt: „Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige [sic! D. V.] Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt […]". Damit macht sie deutlich, dass die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen abfärbt. Diese Rechtauffassung findet sich auch in Teilen der Judikatur, die sich ebenfalls für die Vermietung der wesentlichen Wirtschaftsgüter an eine gewerblich tätige Gesellschaft[60] ausspricht. Hierdurch ist für die Beurteilung als Betriebsaufspaltung allein auf die originäre Betätigung der Betriebsgesellschaft abzustellen. Andere Teile der Rechtsprechung und des Schrifttums nehmen jedoch auch eine Betriebsaufspaltung an, wenn das Betriebsunternehmen lediglich kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt.[61] Hierfür sei insbesondere auf die

52 Grundlegend hierzu BFH v. 29.3.2006 (FN 13). Aufgrund der Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsaufspaltung nimmt der Besitzunternehmer an der gewerblichen Betätigung der Betriebsgesellschaft teil (Tz. 24). In dem Urteil weicht der BFH von der bisherigen Rechtsprechung der anderen Senate ab (Tz. 55), sieht sich aber im Einklang mit dem GrS und dem BVerfG (Tz. 24 ff., 34 ff.). Im Urteil weist der X. Senat zudem explizit darauf hin, dass diese Rechtsprechungsänderung mit dem I., dem IV. und dem VIII. Senat abgestimmt sei (Tz. 55).

53 Vgl. BFH v. 25.7.1968 – IV R 261/66, BStBl. II 1968, 677, Tz. 8; v. 20.9.1973 (FN 11), Tz. 19; v. 16.6.1982 (FN 31), Tz. 15; v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136, Tz. 18; FG Bremen v. 7.10.1977 – II 64/75, EFG 1978, 94, Tz. 15; FG Rheinland-Pfalz v. 19.10.1977 – I 228/77, EFG 1978, 109, Tz. 15; FG Niedersachsen v. 12.10.1993 (FN 31), Tz. 20. Kritisch hierzu *Knobbe-Keuk*, StbJb. 1980/81, 335 (349).

54 Vgl. BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 33.

55 BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 27.

56 BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 33.

57 In der Literatur ist jedoch umstritten, ob eine Betriebsaufspaltung mit einer freiberuflich bzw. forst- oder landwirtschaftlich tätigen Betriebsgesellschaft begründet werden kann. Vgl. *Hutter*, in: Blümich (FN 10), § 18 EStG Rz. 86 f. (Okt. 2015); *Patt/Rasche*, GmbHR 1997, 481 (487); BFH v. 12.5.2004 – X R 59/00, BStBl. II 2004, 607, Tz. 55; v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, Tz. 30 f.

58 Vgl. BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 27, 33.

59 Vgl. BFH v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 29, 50.

60 Vgl. BFH v. 11.7.1989 – VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99, Tz. 15; v. 24.1.2012 – I B 136/11, BFH/NV 2012, 1176, Tz. 8; v. 28.1.2015 (FN 3), Tz. 9; FG Düsseldorf v. 30.8.2001 – 1 K 4883/97 E, EFG 2003, 1793, Tz. 35; FG Berlin-Brandenburg v. 14.6.2007 – 15 K 3202/04 B, BeckRS 2007, 26024991, Tz. 21.

61 Vgl. BFH v. 22.1.1988 (FN 50), Tz. 15; v. 22.2.2005 – VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 1624, Tz. 15; v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1255, Tz. 3 ff.; FG München v. 5.8.2014 (FN 13), Tz. 23; *Bode*, in: Blümich (FN 10), § 15 EStG Rz. 591; *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 855; *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 88.

aktuelle Rechtsprechung vom 18.6.2015[62] hingewiesen, in welcher der IV. Senat des BFH davon ausging, dass § 8 Abs. 2 KStG keine gesetzliche Fiktion der Einkünfte darstelle. Vielmehr soll die Norm eine originär gewerbliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft begründen.[63] Dadurch soll gewährleistet sein, dass der einheitliche Betätigungswille des Besitzunternehmers auf die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist.[64] Dies bleibt jedoch aus, wenn die Betriebsgesellschaft keinen Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG unterhält. Die Auffassung des BFH folgt aus der fälschlicherweise angenommenen Gleichstellung der Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG mit der originären gewerblichen Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG. § 8 Abs. 2 KStG bestimmt zwar den gewerblichen Charakter der Einkünfte der Kapitalgesellschaft, jedoch bleibt er für die Qualifikation ihrer Tätigkeit unerheblich.[65] Die Abfärbung einer reinen Fiktion wäre u.E. mit dem Sinn und Zweck der Betriebsaufspaltung nicht vereinbar.[66] Es bestünde kein überzeugender rechtssystematischer, sondern lediglich ein profiskalischer Grund, die Einkünfte des Besitzunternehmers als gewerblich zu qualifizieren. Eine derivative gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers sollte nur aus einer originären gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft abgeleitet werden. Daher ist es folgerichtig, auf die originäre Tätigkeit der Betriebsgesellschaft abzustellen. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt unstrittig nur dann vor, wenn die Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind.[67] Die fiktiv als Gewerbebetrieb geltenden Rechtsformen verwirklichen eben nicht die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG. Bei den lediglich kraft einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerlicher Fiktion gewerblichen Gesellschaften „sind" die Einkünfte nicht solche aus Gewerbebetrieb, sondern „gelten" als solche.[68] Daher können vermögensverwaltend tätige Personen-[69] und Kapitalgesellschaften als Betriebsgesellschaften keine Betriebsaufspaltung begründen.[70]

Die gleiche gewerbesteuerliche Struktur wie bei der Betriebsaufspaltung besteht ebenfalls bei der atypisch stillen Gesellschaft. Ist die Kapitalgesellschaft, an der der atypisch Stille beteiligt ist, tatsächlich nicht gewerblich tätig, hat sie zwar kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 2 GewStG); diese Gewerblichkeitsfiktion schlägt aber nicht auf die stille Gesellschaft durch.[71] Nichts anderes sollte u.E.

62 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398; v. 18.6.2015 – IV R 12/13, BFH/NV 2015, 1401; v. 18.6.2015 – IV R 13/13, BFH/NV 2015, 1405.

63 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13 (FN 62), Tz. 29; v. 18.6.2015 – IV R 12/13 (FN 62), Tz. 29; v. 18.6.2015 – IV R 13/13 (FN 62), Tz. 38.

64 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13 (FN 62), Tz. 29; v. 18.6.2015 – IV R 12/13 (FN 62), Tz. 29; v. 18.6.2015 – IV R 13/13 (FN 62), Tz. 38.

65 Vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123, Tz. 20; FG Sachsen v. 29.4.2014 (FN 10), Tz. 36; *Schön*, BB 1985, 313 (314); *Stollenwerk*, Beurteilungseinheit der ertragsteuerlichen Steuerbarkeit, 1993, 72; *Knobbe-Keuk* (FN 13), 409, 577; *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (402).

66 Der Zweck der Betriebsaufspaltung bestand ursprünglich in der Erhebung der Gewerbesteuer und der Gleichstellung des aufgespaltenen gewerblichen Unternehmens mit dem „Einheitsunternehmen". Vgl. *Reinhardt*, RStBl. 1936, 1041 (1051); RFH v. 26.10.1938 – VI 501/38, RStBl. 1939, 282; BFH v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BFH/NV 2016, 143, Tz. 19. Die anderen Stimmen in der Literatur weisen auf die damit verbundene erweiterte Anwendung des Gewinnbegriffs. Vgl. *Crezelius*, StuW 1981, 117 (123). Zudem sollte die Betriebsaufspaltung eine Gleichstellung mit dem Gesellschafter herbeiführen, der seiner Gesellschaft das Kapital zur Verfügung stellt. Vgl. *Weckerle*, StuW 2012, 281 (284).

67 Vgl. BFH v. 7.4.1967 – VI 199/65, BStBl. III 1967, 467, Tz. 13; v. 29.3.1973 – I R 153/71, BStBl. II 1973, 661, Tz. 12 f.; v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754, Tz. 19.

68 Vgl. BFH v. 26.7.1989 – I R 56/84, BStBl. II 1989, 1027, Tz. 10; v. 4.12.1996 (FN 65), Tz. 20; v. 28.4.2010 (FN 67), Tz. 23; FG Sachsen v. 29.4.2014 (FN 10), Tz. 36; *Stollenwerk* (FN 65), 72.

69 Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann nicht als Betriebsgesellschaft fungieren, wenn sie keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt. Bei einer gewerblich infizierten Personengesellschaft stellt sich ebenfalls die Frage, ob sie als Betriebsgesellschaft i.R. einer Betriebsaufspaltung fungieren kann. Denn sie erzielt dem Grunde nach gemischte Einkünfte. Hierfür müsste entgegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eine Aufteilung der Tätigkeiten der Personengesellschaft vorgenommen werden, da die Betriebsaufspaltung nur bei einer gewerblich tätigen Betriebsgesellschaft angenommen werden kann. Demnach wäre eine Betriebsaufspaltung nur zwischen dem originär gewerblichen Teil der Personengesellschaft bei gleichzeitigem Vorliegen der personellen und sachlichen Verflechtung anzunehmen. Vermietet der beherrschende Gesellschafter ein Wirtschaftsgut an diese Gesellschaft und kann er seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen, ist die personelle Verflechtung gegeben. Um die sachliche Verflechtung bejahen zu können, muss geprüft werden, zu welchem Zweck das vermietete Wirtschaftsgut eingesetzt wird. Dient es der gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft und stellt es eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, ist von der sachlichen Verflechtung auszugehen. Das Konkurrenzverhältnis zwischen Betriebsaufspaltung und § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wird zugunsten der Ersten gelöst. Eine „Abfärbung" i.R.d. Betriebsaufspaltung führt nicht zur „Abfärbung" i.R.d. Besitzgesellschaft, vielmehr ist diese nur insoweit gewerblich tätig, als die Betriebsgesellschaft originär gewerblich tätig ist.

70 Vgl. *Klinzmann*, DB 1981, 1360 (1361).

71 Vgl. *Walter*, DStZ 1994, 113; *Gschwendtner*, DStZ 1998, 335 (339); *Suchanek/Hagedorn*, FR 2004, 1149 (1153); *Bode*, in: Blümich (FN 10), § 15 EStG Rz. 321 (Okt. 2015); *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 359; BFH v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169, Tz. 3. A.A. OFD Frankfurt/M. v. 14.3.2001 – S 2241 A – 37 – St II 21, DStR 2001, 1159, Tz. 2.4; OFD Erfurt v. 23.10.2003 – S 2241 A – 08 – L 221, FR 2003, 1299, Tz. 3.2.1; *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 367. Zwar beteiligt sich der atypisch stille Gesellschafter an den Einkünften der Kapitalgesellschaft, weshalb die Erzielung gewerblicher Einkünfte denkbar wäre. Diese Ansicht beruht jedoch auf der Annahme, dass die Kapitalgesellschaft infolge des § 8 Abs. 2 KStG originäre gewerbliche Einkünfte erziele; s. *Blaurock*, BB 1992, 1969 (1973); *Knobbe-Keuk* (FN 13), 409. Ebenso wenig kann der Auffassung gefolgt werden, nach der der atypisch stille Gesellschafter infolge der Beteiligung am Handelsgewerbe des anderen zwingend gewerbliche Einkünfte erziele, denn die handels- und steuerrechtlichen Begriffe des Gewerbes sind nicht deckungsgleich; so auch *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 9. Zudem ist auch für den BGH eindeutig, dass eine Kapitalgesellschaft nicht zwingend ein Gewerbe betreiben muss. Vgl. BGH v. 22.1.1976 – VII ZR 280/75, BGHZ 66, 48, Tz. 4 ff.

bei der Betriebsaufspaltung gelten. Das Besitzunternehmen stellt als selbständiges Unternehmen das Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation dar.[72] Die einkommensteuerliche Qualifikation der Einkünfte der Betriebsgesellschaft aufgrund einer Fiktion darf folglich keine Auswirkung auf die Einordnung der Einkünfte des Besitzunternehmens haben.[73] Die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens kann also u.E. nur aus der originären Tätigkeit des Betriebsunternehmens abgeleitet werden.[74] Nur dann werden die Merkmale der gewerblichen Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG von der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen übertragen (Abfärbetheorie). Das Besitzunternehmen erzielt folglich derivative gewerbliche Einkünfte, weil es über die personelle und sachliche Verflechtung an der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft (und somit auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) teilnimmt; dieses „Mehr" stellt den Unterschied ihrer gewerblichen Tätigkeit zur reinen Vermögensverwaltung dar.

4. Geschäftsführervergütungen

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang die Frage zu beantworten, wie eine Geschäftsführervergütung, die der Besitzunternehmer von seiner Betriebsgesellschaft erhält, steuerlich zu bewerten ist.

Als Geschäftsführer steht er im Dienstverhältnis mit der Gesellschaft, weshalb das Gehalt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG zugeordnet wird.[75] Diese Einkünfte gehören zu den Haupteinkunftsarten und § 19 EStG enthält, anders als die §§ 20 bis 22 EStG, keine Subsidiaritätsklausel gegenüber § 15 EStG. Das Gehalt kann auch nicht unter die Tätigkeitsvergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG subsumiert werden, da der Besitzunternehmer kein Mitunternehmer ist.[76] Die Rechtsprechung lehnt die Behandlung der Tätigkeitsvergütung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der Begründung ab, die Gesellschaft brauche jemanden, der ihre Geschäfte führe und das Dienstverhältnis liege außerhalb des Tatbestands der Betriebsaufspaltung.[77]

Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung muss, unabhängig vom Vorliegen einer Subsidiaritätsklausel, im Einzelfall darüber entschieden werden, welche Einkunftsart im Vordergrund steht und damit ggf. eine andere Einkunftsart verdrängt.[78] Ein Arbeitslohn ist demnach nicht gegeben, wenn der Zuwendung keine auf dem Dienstverhältnis beruhende Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zugrunde liegt.[79] Wirtschaftlich handelt es sich bei der Betriebsaufspaltung um eine Einheit,[80] weil eine Person in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen und über die Geschäfte bestimmen kann. Wenn der Besitzunternehmer zusätzlich als Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft fungiert, kann er die Betriebsgesellschaft mindestens in gleicher Weise beeinflussen wie der Mitunternehmer seine Personengesellschaft.[81]

Wenn der Besitzunternehmer aufgrund seiner Stimmenmehrheit, der Vermietung der wesentlichen Betriebsgrundlage und auch noch zusätzlich durch seine Geschäftsführertätigkeit seinen Willen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann und daher die Miete und die Dividenden als derivativ gewerblich zu qualifizieren sind, ist es u.E. durchaus konsequent, auch die Geschäftsführervergütung als gewerblich einzuordnen. Der Gesetzgeber sieht aber keine Subsidiaritätsregel vor, wenn Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb und zugleich aus nichtselbständiger Arbeit sein können. Der BFH führt hierzu aus: „Die Abgrenzung zu diesen Einkunftsarten ist aus der Wesensart der jeweiligen Einkunftsart zu treffen. Maßgebend ist die Einkunftsart, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt."[82] Wenn die Machttheorie gilt, also sich die Gewerblichkeit der Miete und der Dividenden aus der Möglichkeit des Besitzunternehmers ableitet, seinen Willen in der Betriebsgesellschaft durchzusetzen, ist es u.E. notwendig, auch das Gehalt als gewerblich zu qualifizieren, weil durch die Geschäftsführung die Macht des Besitzunternehmers in der Betriebsgesellschaft zusätzlich gestärkt wird.

III. Mitunternehmerstellung des Besitzunternehmers

Der Gesetzgeber möchte durch § 15 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG die Einkünfte von Gewerbetreibenden definieren und der entsprechenden Besteuerung unterwer-

72 In Anlehnung an BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483, Tz. 16.

73 Es sei darauf hingewiesen, dass insb. Wacker und Bode in sich widersprüchliche Ansichten vertreten. Bei der atypisch stillen Gesellschaft soll sich die Einkünftequalifikation des Stillen nach der Tätigkeit der Gesellschaft richten, während bei der Betriebsaufspaltung, trotz der gleichen Struktur, die einkommensteuerliche Qualifikation der Einkünfte der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen durchschlagen soll. Vgl. *Bode*, in: Blümich (FN 10), § 15 EStG Rz. 321, 591; *Wacker*, in: Schmidt (FN 71), § 15 Rz. 359, 856. In der aktuellen Auflage nimmt Wacker keine Stellung hierzu. Er verweist auf die Grundsätze zur Behandlung der Betriebsaufspaltung; vgl. *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 359 i.V.m. 855.

74 Die Rechtsprechung geht sogar noch einen Schritt weiter. Hiernach schlägt eine Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft i.S.v. § 3 GewStG auf das Besitzunternehmen durch. Denn obgleich Besitz- und Betriebsunternehmen selbständige Rechtssubjekte sind, lässt sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmers grundsätzlich nur mit der gewerblichen Betätigung der Betriebsgesellschaft begründen. Vgl. BFH v. 12.5.2004 (FN 57), Tz. 30 ff.; v. 29.3.2006 (FN 13), Tz. 14, 27, 33.

75 Vgl. BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722, Tz. 14; v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188, Tz. 29; *Kaligin* (FN 11), 193; *Bode*, in: Blümich (FN 10), § 15 EStG Rz. 632. Kritisch hierzu *Seer*, in FS Lang, 2010, 669 ff.

76 Siehe hierzu die Ausführungen im Abschnitt III.

77 Vgl. BFH v. 9.7.1970 (FN 75), Tz. 14.

78 Vgl. BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532, Tz. 18; v. 28.6.2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870, Tz. 8; v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 258, Tz. 15 m.w.N.

79 Vgl. BFH v. 5.11.2013 (FN 78), Tz. 13 m.w.N.; v. 20.1.2015 – X R 49/13, BFH/NV 2015, 704, Tz. 13.

80 Vgl. BFH v. 16.1.1962 (FN 4), Tz. 7; v. 27.6.1968 (FN 43), Tz. 9; BVerfG v. 14.1.1969 (FN 43), Tz. 14.

81 In Anlehnung an BFH v. 20.1.2015 (FN 79), Tz. 18.

82 BFH v. 31.10.1989 (FN 78), Tz. 18.

fen. Hierbei unterscheidet er zwischen Einzelunternehmer und mehreren Personen, die sich zu diesem Zweck zusammengeschlossen haben.[83] Unterstellt man, durch die Betriebsaufspaltung sollen die Einkünfte des Besitzunternehmers der Gewerbesteuer unterworfen werden können,[84] ist es sachgerecht, dieses Institut systematisch mit dem Mitunternehmerkonzept zu vergleichen.

Mitunternehmer kann nur eine Person sein, die sich gemeinsam mit anderen in einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung an einem Gewerbebetrieb beteiligt.[85] Der Mitunternehmer muss Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerrisiko tragen.[86] Fraglich ist, inwiefern diese Voraussetzungen vom Besitzunternehmer erfüllt werden.

Die Verlustbeteiligung des Besitzunternehmers ist auf seine Stammeinlage in die Kapitalgesellschaft beschränkt. Infolge des Trennungsprinzips erhält er Gewinnausschüttungen und beteiligt sich indirekt an den stillen Reserven und dem Erlös aus der Liquidation der Betriebsgesellschaft. Hinsichtlich seines unternehmerischen Risikos ist der Besitzunternehmer einem Kommanditisten gleichgestellt.[87] Das eingeschränkte Mitunternehmerrisiko wird durch die besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen) kompensiert.[88]

Darüber hinaus ist nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ein Gesellschaftsverhältnis zwischen dem Besitzunternehmer und der Betriebsgesellschaft unabdingbar,[89] welches sich nach den Vorschriften des HGB i.V.m. § 705 BGB richtet. Zivilrechtlich müssen entweder Gesellschaftsverhältnisse oder diesen wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse vorliegen,[90] die gegebenenfalls darauf abzielen, einen gemeinsamen Gewerbebetrieb zu unterhalten.[91] Hierfür müssten sich die beiden Unternehmen zur Verfolgung der gleichen Zwecke verpflichten und diese durch die Beiträge wie z.B. Überlassung von Gegenständen zur Nutzung fördern.[92] Die wesentliche Betriebsgrundlage könnte hierfür als Einlage des Besitzunternehmers gelten. „Der Betrieb" des Besitzunternehmers besteht allerdings in der Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese Wirtschaftsgüter dienen zwar dem Betrieb der Betriebsgesellschaft, jedoch nicht der Verpachtungstätigkeit,[93] weshalb kein gemeinsamer Zweck vorliegen dürfte. Dennoch kann der Besitzunternehmer in beiden Unternehmen seinen wirtschaftlichen Willen durchsetzen. Interessengegensätze zwischen den beiden Unternehmen liegen folglich nicht vor. Demnach wäre es denkbar, dass die Gesellschafterstellung des Besitzunternehmers derjenigen eines atypisch stillen Gesellschafters entspricht. Das heißt, der Besitzunternehmer beteiligt sich an dem Handelsgewerbe der Betriebsgesellschaft.[94] Die wesentliche Betriebsgrundlage stellte dann eine Einlage in die Betriebsgesellschaft dar.[95] Bei einer atypisch stillen Gesellschaft führt die Kapitalüberlassung zur exklusiven Gewinnzuteilung des atypisch stillen Gesellschafters. Dies ist im Falle der Betriebsaufspaltung jedoch nicht gegeben. Die wesentliche Betriebsgrundlage fördert die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft, an deren Erfolgen der Besitzunternehmer indirekt partizipiert. Zugleich wurde die Betriebsaufspaltung im Gegensatz zur atypisch stillen Gesellschaft nicht als eine Rechtsform im HGB kodifiziert. Eine GmbH-Beteiligung bildet folglich keine Personenvereinigung wie vom § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorgegeben,[96] weshalb sie keine Mitunternehmerschaft darstellen kann.

IV. Betriebsstätte des Besitzunternehmers

Wenn das Besitzunternehmen aufgrund der derivativen Gewerblichkeit als Gewerbebetrieb angesehen werden kann, stellt sich die Frage, ob und wo es eine Betriebsstätte unterhält, denn ohne diese würde die einkommensteuerliche Qualifikation für die Gewerbesteuer ins Leere laufen. Der BFH – und wohl auch die h.M. in der Literatur – geht in seiner ständigen Rechtsprechung davon aus, dass es im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens keine betriebsstättenlo-

83 Vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Tz. 24; *Costede*, StuW 1977, 208 (211); *Bode*, in: Blümich (FN 10), § 15 EStG Rz. 202.

84 Vgl. *Reinhardt*, RStBl. 1936, 1041 (1051); RFH v. 26.10.1938 (FN 66); BFH v. 20.8.2015 (FN 66), Tz. 19.

85 Vgl. für viele BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, Tz. 201 ff.; *Costede*, StuW 1977, 208 (211).

86 Vgl. BFH v. 25.6.1984 (FN 85), Tz. 207 ff.; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10, Tz. 9; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480, Tz. 33; v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355, Tz. 13; *Luttermann*, NZG 1999, 635 (637 f.); *Düll*, in: Südhoff, GmbH & Co. KG, 2005, § 4 Rz. 13; *Klumpp*, in: Lange, Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, Rz. 471 ff. m.w.N.; *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 206 ff.; *Haep*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 21), § 15 EStG Rz. 304.

87 In Anlehnung an BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Tz. 36; v. 31.5.2012 – IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440, Tz. 20.

88 In Anlehnung an BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, BFHE 163, 336, Tz. 23; v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647, Tz. 19 ff.; v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 554, Tz. 30; v. 18.6.2001 – IV B 88/00, BFH/NV 2001, 1550, Tz. 5; FG München 27.1.2014 – 7 K 987/11, EFG 2014, 848, Tz. 35.

89 Vgl. BFH v. 25.6.1984 (FN 85), Tz. 202 ff.; v. 28.1.1986 – VIII R 335/82, BStBl. II 1986, 599, Tz. 12; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282, Tz. 30 f.

90 Vgl. *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 173 ff.; BFH v. 28.1.1986 (FN 89), Tz. 12; v. 28.10.2008 (FN 86), Tz. 13.

91 Vgl. *Knobbe-Keuk*, StuW 1986, 106 (107); *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 174.

92 Vgl. *Costede*, StuW 1983, 308 (311); *Priester*, in FS Schmidt, 1993, 339 ff.

93 Vgl. *Zitzlaff*, StuW 1949, 857 (861).

94 In Anlehnung an BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, BStBl. II 2002, 339, Tz. 14 m.w.N.; *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 340.

95 Vgl. *Reiß*, in: Kirchhof (FN 20), § 15 Rz. 184.

96 In Anlehnung an BFH v. 21.6.1983 – VIII R 237/80, BStBl. II 1983, 563, Tz. 27; *Costede*, StuW 1977, 208 (215); *Kessler*, Typologie der Betriebsaufspaltung, 1989, 183.

sen Einkünfte (Floating Income) geben kann.[97] Folgt man dieser Ansicht, muss jedes gewerbliche Unternehmen über mindestens eine Betriebsstätte verfügen, der die Wirtschaftsgüter sowie Einkünfte zugerechnet werden können.[98]

Da sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften zwingend eine Geschäftsleitung haben, existiert zumindest nach h.M.[99] auch immer eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Obwohl der Besitzunternehmer gewerbliche Einkünfte erzielt, wird in der Literatur kaum diskutiert, ob und wo er seine Betriebsstätte unterhält.[100] Dies ist jedoch fundamental nicht nur für die Begründung einer Gewerbesteuerpflicht sowie den anzuwendenden Hebesatz, sondern für das gesamte Institut der Betriebsaufspaltung. Wenn trotz der Betriebsaufspaltung keine Gewerbesteuer erhoben werden könnte, würde das Institut lediglich die Wirtschaftsgüter ins Betriebsvermögen „verhaften" ohne materiellrechtliche Auswirkungen bei der laufenden Besteuerung zu entfalten.

1. Feste Geschäftseinrichtungen

Als Betriebsstätte gelten grundsätzlich feste Geschäftseinrichtungen i.S.v. § 12 S. 1 AO. Dass der Besitzunternehmer für die Verwaltung der Wirtschaftsgüter (z.B. Immobilie und Beteiligung) extra eine eigene Betriebsstätte begründet, etwa durch angemietete Geschäftsräume, ist denkbar, aber sicherlich selten gegeben. Daher kann unterstellt werden, dass eine eigene feste Geschäftseinrichtung des Besitzunternehmens nach § 12 S. 1 AO regelmäßig nicht existiert. Dennoch ist es vorstellbar, dass ihm unter bestimmten Umständen die wesentliche Betriebsgrundlage oder die Betriebsgesellschaft eine Betriebsstätte vermitteln können.

a) Die wesentliche Betriebsgrundlage als Betriebsstätte

Besteht das vermietete Wirtschaftsgut aus einer Immobilie,[101] ist es durchaus denkbar, dass diese eine Betriebsstätte darstellen kann,[102] in der die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Die Betriebsstätte wird jedoch nicht vom Besitzunternehmer, sondern von der Betriebsgesellschaft genutzt.[103] Deshalb kann die wesentliche Betriebsgrundlage zwar eine Betriebsstätte vermitteln, aber eben nicht dem Besitzunternehmer,[104] sondern der Betriebskapitalgesellschaft.[105] Insbesondere reichen für die Annahme einer Betriebsstätte am Ort des Mietobjekts regelmäßige Kontrollmaßnahmen des Besitzunternehmers ebenso wenig aus wie die üblichen mit der Mietvereinnahmung und mit dem Erhalt der Mietobjekte verbundenen Verwaltungsarbeiten,[106] da sie durch den Vermieter regelmäßig von seinem Wohnsitz aus vorgenommen werden.[107] Vielmehr müsste der Besitzunternehmer in den Vermietungsobjekten eine eigene gewerbliche Tätigkeit entfalten. Hierzu gehören beispielhaft eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Wirtschaftsgüter sowie dauerhafte Pflege und Unterhaltung des Vermietungsobjekts durch eigenes Personal oder auf Rechnung des Mieters.[108] Allein das wirtschaftliche Eigentum an der wesentlichen Betriebsgrundlage ist für die Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichend.

b) Betriebsgesellschaft als Betriebsstätte

Die Betriebskapitalgesellschaft entfalte – als eine juristische Person – eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit, weshalb sie in aller Regel als sachlich und persönlich unabhängig vom Besitzunternehmer angesehen wer-

97 Vgl. BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148, Tz. 13 ff.; v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, Tz. 47; v. 12.6.2013 – I R 47/12, BStBl. II 2014, 770, Tz. 15; v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Tz. 25; *Schauhoff*, IStR 1995, 108 (110); *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220 f.); *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 f.; *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (54); *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 ff. Für a.A. s. *Kramer*, IStR 2010, 239 (240 f.); *Kramer*, DB 2011, 1882. Ausgenommen sind die gesetzliche Fiktionen wie § 17 EStG, die zwar gewerbliche Einkünfte fingieren, jedoch kein Gewerbebetrieb voraussetzen und damit auch keine gewerbesteuerliche Belastung bewirken.

98 Vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 97), Tz. 13 ff.; v. 19.12.2007 (FN 97), Tz. 47; *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 f.; *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115.

99 Vgl. BFH v. 19.12.2007 (FN 97), Tz. 47; *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (40 f.); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (54); *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 12 AO, Rz. 24 (Febr. 2016).

100 Im Schrifttum wird die Betriebsstätte des Besitzunternehmers fast ausschließlich im internationalen Kontext behandelt, s. *Piltz*, DB 1981, 2044 (2046); *Ruf*, IStR 2006, 232 (234 f.); *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (167 ff.); *Kempermann*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2015, Rz. 2.99 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 5.146; *Mick/Dyckmans*, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2012, Rz. 8.200 f.; *Söffing/Micker* (FN 9), Rz. 698 ff.; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (261).

101 Handelt es sich bei den Vermietungsobjekten etwa um bewegliche bzw. immaterielle Wirtschaftsgüter, wäre es abwegig zu unterstellen, sie könnten eine Betriebsstätte bilden. Daher beziehen sich die Ausführungen ausschließlich auf Grundstücke und Gebäude.

102 Vgl. BFH v. 24.4.1991 (FN 16), Tz. 11.

103 Vgl. BFH v. 10.6.1966 – VI B 31/63, BStBl. III 1966, 598, Tz. 12 m.w.N.

104 Vgl. BFH v. 4.7.2012 – II R 38/10, BStBl. II 2012, 782, Tz. 48 f.; *Gersch*, in: Klein, AO/FGO, 2014, § 12 AO, Rz. 6. Für a.A. s. BFH v. 24.4.1991 (FN 16), Tz. 11.

105 Vgl. BFH v. 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477, Tz. 14; v. 14.7.1971 – I R 127/68, BStBl. II 1971, 776, Tz. 23; v. 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94, Tz. 15; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 99), § 12 AO, Rz. 15.

106 Vgl. BFH v. 9.3.1962 – I B 156/58 S, BStBl. III 1962, 227, Tz. 8; v. 16.8.1962 (FN 105), Tz. 10; v. 18.3.1965 – IV B 411/62 U, BStBl. III 1965, 324, Tz. 14 f.; v. 13.6.2006 (FN 105), Tz. 15; FG Niedersachsen v. 20.10.2009 – 15 K 30359/06, EFG 2010, 386, Tz. 23 ff.

107 Vgl. BFH v. 30.8.1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468, Tz. 8.

108 Vgl. BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653, Tz. 20 ff.; v. 30.6.2005 – III R 76/03, BStBl. II 2006, 84, Tz. 43 f.; v. 13.6.2006 (FN 105), Tz. 15; FG Niedersachsen v. 20.10.2009 (FN 106), Tz. 24 f.

den könne.[109] Die Wirtschaftsgüter der Betriebsgesellschaft sollen dem Besitzunternehmer daher nicht zugerechnet werden. Folglich müsse auch zwischen der Betriebsstätte des Besitz- und der des Betriebsunternehmens unterschieden werden. Der Betrieb der Kapitalgesellschaft bilde stets einen selbständigen Gewerbebetrieb[110] und damit (mindestens) eine eigenständige Betriebsstätte der Betriebsgesellschaft.[111] Daher vermitteln die Betriebsstätten der Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmer keine feste Geschäftseinrichtung.[112] Diese Begründungen müssen jedoch hinterfragt werden. Die Rechtsprechung geht bei der Betriebsaufspaltung vom Vorliegen zweier selbständiger Unternehmen aus, die zwar wirtschaftlich miteinander eng verbunden seien, woraus gerade die derivative Gewerblichkeit des Besitzunternehmens resultiert, die jedoch für steuerliche Zwecke wiederum eigenständig behandelt werden sollen.[113] Er nimmt aufgrund personeller und sachlicher Verflechtung über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, weshalb er im Betrieb der Gesellschaft seinen Willen und damit auch die mit der wesentlichen Betriebsgrundlage verbundenen Entscheidungen ausüben kann. Daher wäre es auch konsequent, trotz der zivilrechtlichen Selbständigkeit, die Betriebsstätte der Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmer zuzurechnen. Diese Betrachtungsweise hätte jedoch die Durchbrechung des Trennungsprinzips zur Folge. Dadurch müssten die von der Betriebsgesellschaft erwirtschafteten Gewinne direkt dem Besitzunternehmer als Betriebsstättengewinne zugerechnet werden. Dies ist jedoch nicht gegeben. Die Betriebsaufspaltung stellt keine Mitunternehmerschaft dar und die Gewinne werden unter Berücksichtigung des Trennungsprinzips besteuert. Daher kann die Betriebsgesellschaft keine Betriebsstätte des Besitzunternehmers bilden.

2. Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Denkbar wäre jedoch eine eigene Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S.v. § 12 S. 2 Nr. 1 AO. Denn Unternehmen, die gewerbliche Einkünfte erzielen, haben stets auch eine Geschäftsleitung i.S.v. § 10 AO.[114] Selbst wenn hierfür keine feste Geschäftseinrichtung existieren sollte, wäre § 12 S. 2 Nr. 1 AO anwendbar, da Satz 2 nicht nur Beispiele aufführt, die Satz 1 verdeutlichen, sondern die Betriebsstättendefinition über Satz 1 hinaus erweitert.[115] Da die Geschäftsleitung einen unabdingbaren Teil jeder gewerblichen Aktivität bildet, hat das gewerbliche Unternehmen zumindest eine Betriebsstätte am Ort der Willensbildung, welcher, beim Fehlen einer anderen Betriebsstätte, der gesamte Gewerbeertrag zugerechnet werden muss.[116] Würde bei der Betriebsaufspaltung die Geschäftsleitungsbetriebsstätte negiert, lägen betriebsstättenlose gewerbliche Einkünfte vor, die aber vom BFH ausgeschlossen werden.[117]

a) Der Wohnort als Betriebsstätte

Es ist nicht ausgeschlossen, dass der Besitzunternehmer am Wohnsitz seine Geschäftsleitung hat.[118] Infolge der Definitionserweiterung des Betriebsstättenbegriffs durch § 12 S. 2 Nr. 1 AO muss die Wohnung weder Betriebsvermögen darstellen noch der operativen Ausübung der betrieblichen Tätigkeit dienen.[119] Denn von dort aus nimmt der Besitzunternehmer die wesentlichen Verwaltungsarbeiten im Rahmen der Betriebsaufspaltung in den in seiner Verfügungsmacht stehenden Räumlichkeiten vor.[120] Infolgedessen kann der Wohnsitz als Ort der Bildung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens angesehen werden und damit als Geschäftsleitungsbetriebsstätte.

Allerdings hat der BFH in seiner neueren Spruchpraxis zum Sonderbetriebsvermögen festgestellt, dass das bloße Innehaben eines Mitunternehmeranteils sowie die zusätzliche bloße Verwaltung einer Forderung gegenüber dieser Mitunternehmerschaft noch keine Mitunternehmerbetriebsstätte begründen.[121] Diese Grundsätze müssten auch für Fälle gelten, in welchen Immobilien oder andere materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter überlassen werden. Denn hier beschränkt sich die Tätigkeit des Besitzunternehmers faktisch auf „Halten" und „Verwalten". Es ist zwar scheinbar widersinnig, dass ein Mitunternehmer, der seiner Mitunternehmerschaft ein Wirtschaftsgut zur Nutzung überlässt, keine eigene Mitunternehmerbetriebsstätte unterhält, während der Gesellschafter, der seiner Kapitalgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage vermietet, eine eigene Geschäftsleitungsbetriebsstätte unterhält. Jedoch konnte gezeigt werden, dass der Besitzunternehmer aufgrund seiner personellen und sachlichen Verflechtung mit der gewerblich tätigen Betriebsgesellschaft derivative gewerbliche Einkünfte erzielt, weshalb eine eigene Ge-

109 Vgl. BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 662, Tz. 13; *Wacker*, in: Schmidt (FN 14), § 15 Rz. 800.

110 Vgl. BFH v. 10.6.1966 (FN 103), Tz. 11.

111 In Anlehnung an BFH v. 13.6.2006 (FN 105), Tz. 14 f.

112 Vgl. BFH v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77, Tz. 20 m.w.N.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 99), § 12 AO, Rz. 15. Bemerkenswert ist, dass die Rechtsprechung zum Investitionszulagengesetz hiervon eine Ausnahme gemacht und mehrfach die Betriebsgesellschaft als Betriebsstätte des Besitzunternehmens beurteilt hat. Vgl. BFH v. 10.12.1988 – III R 50/95, BStBl. II 1999, 607, Tz. 22, 25; v. 16.3.2000 – III R 21/99, BStBl. II 2000, 700, Tz. 16; FG Niedersachsen v. 19.11.2003 – 2 K 655/99, EFG 2004, 761, Tz. 20. Nach Ansicht des BFH können jedoch hieraus keine Rückschlüsse auf die anderen Steuerrechtsgebiete gezogen werden.

113 Vgl. BFH v. 28.5.1968 – IV 340/64, BStBl. II 1968, 688, Tz. 11; *Crezelius*, in FS Streck, 2011, 51 m.w.N.

114 Vgl. *Gersch*, in: Klein (FN 104), § 10 AO, Rz. 1.

115 Vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 97), Tz. 16; *Schaumburg* (FN 100), Rz. 5.146.

116 Vgl. BFH v. 19.12.2007 (FN 97), Tz. 47; *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (41); *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 99), § 12 AO, Rz. 24.

117 Vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 97), Tz. 13 ff.; v. 19.12.2007 (FN 97), Tz. 47; v. 12.6.2013 (FN 97), Tz. 15; v. 11.12.2013 (FN 97), Tz. 25.

118 Vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 97), Tz. 14; v. 19.12.2007 (FN 97), Tz. 46; FG Niedersachsen v. 20.10.2009 (FN 106), Tz. 32.

119 Vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 97), Tz. 16; FG Hamburg v. 12.6.2003 – VI 6/01, EFG 2004, 205, Tz. 56.

120 Vgl. BFH v. 30.8.1960 (FN 107), Tz. 8, 13; FG Niedersachsen v. 20.10.2009 (FN 106), Tz. 32.

121 Vgl. BFH v. 12.6.2013 (FN 97), Tz. 16; v. 11.12.2013 (FN 97), Tz. 24.

schäftstätigkeit und eben kein bloßes „Halten" und „Verwalten" vorliegt. Er hat auch keine Mitunternehmerbetriebsstätte, sondern einen eigenen (derivativen) Gewerbebetrieb. Da keine anderen Betriebsstätten unterhalten werden, sind die Wirtschaftsgüter unter der Annahme, dass es keine betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünfte geben kann, dem Wohnort des Besitzunternehmers in seiner Eigenschaft als Stammhaus zuzuordnen.[122] Damit wäre der für seine Wohngemeinde maßgebliche Hebesatz für die Gewerbesteuer anzuwenden.

b) Geschäftsleitung der Betriebsgesellschaft

Bei einer Kapitalgesellschaft befindet sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung i.S.v. § 10 AO in aller Regel an dem Ort, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugte Person die ihr obliegende Tätigkeit entfaltet.[123] Dies wird meistens der Ort sein, an dem sich die Büroräume dieser Person befinden.[124]

Häufig ist der Alleingesellschafter zugleich Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft. In Schrifttum und Rechtsprechung wird in der Regel darauf abgestellt, dass die Durchsetzung des einheitlichen Betätigungswillens dem beherrschenden Gesellschafter und nicht dem Geschäftsführer zukommt und der Betätigungswille insbesondere durch die der Betriebsgesellschaft überlassene wesentliche Betriebsgrundlage zum Ausdruck kommen soll.[125] Der Alleingesellschafter könne durch seine Stellung auf die Gesellschafterbeschlüsse und somit auf die Geschäftsführung Einfluss nehmen.[126] Für den Alleingesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft, der gleichzeitig Alleineigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage ist, ist es offenkundig, dass er in der Lage ist, in der Kapitalgesellschaft seinen Willen durchzusetzen.[127] Er beherrscht die Betriebsgesellschaft zusätzlich kraft seiner Geschäftsführerstellung, indem er zur eigenverantwortlichen Geschäftsführung verpflichtet ist (§§ 37 Abs. 1, 45 GmbHG). Diese Stellung kann ihm aufgrund seiner Stimmrechtsmacht nicht genommen werden.[128] Zudem kann das vom Besitzunternehmer der Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut dauerhaft als „Instrument der Beherrschung" eingesetzt werden.[129] Ferner werden die vom Besitzunternehmer in Bezug auf die wesentliche Betriebsgrundlage zu treffenden Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung zugerechnet,[130] weshalb es kaum denkbar ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschicke der Gesellschaft und des Wirtschaftsgutes getrennt voneinander leitet. Daher kann in diesem Fall davon ausgegangen werden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seinen Willen am Ort der geschäftlichen Oberleitung der Betriebsgesellschaft zur Geltung bringt. Somit ist in diesem Fall der Ort der Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Besitzunternehmers wohl identisch mit dem Ort der Geschäftsleitung der Betriebsgesellschaft. Es gilt folglich für die gewerblichen Einkünfte des Besitzunternehmers der für die Betriebsgesellschaft anzuwendende Hebesatz.

Wird zur Geschäftsleitung der Betriebsgesellschaft hingegen ein fremder Geschäftsführer bestellt, so ist es fraglich, ob als Geschäftsleitungsort der Gesellschaft der Ort anzunehmen ist, an dem der Geschäftsführer die Tagesgeschäfte ausführt oder derjenige, an dem der einheitliche geschäftliche Betätigungswille des Besitzunternehmers gebildet wird.

Die Geschäftsleitung der Gesellschaft ist regelmäßig dort belegen, wo er die laufenden Entscheidungen trifft und Geschäftsführungsmaßnahmen entfaltet.[131] Dennoch kann der Gesellschafter durch sein Mehrheitsrecht und Einflussmöglichkeiten die Entscheidungen des Geschäftsführers über die Gesellschafterversammlung beeinflussen bzw. den Mietvertrag kündigen. Dadurch werden jedoch die Entscheidungen über die Tagesgeschäfte nicht zwingend beeinträchtigt; denn gem. §§ 37 Abs. 1, 45 GmbHG bleibt der Geschäftsführer trotz der Einflussnahme des Gesellschafters zur eigenverantwortlichen Geschäftsführung verpflichtet. Der Gesellschafter könnte lediglich Personalkonsequenzen ziehen und ihn entlassen. Nur auf diese Weise kann er Einfluss auf die laufende Geschäftsleitung nehmen. Der Gesellschafter kann zwar den Mietvertrag kündigen;[132] da ihm sowohl die wesentliche Betriebsgrundlage als auch die Gesellschaft gehören, ist es jedoch kaum denkbar, dass er seiner Gesellschaft die funktional wesentliche Betriebsgrundlage entzieht. Denn ohne diese kann die Gesellschaft in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit wesentlich beeinträchtigt werden. Aufgrund dessen würden die wirtschaftlichen Ziele des Besitzunternehmers konterkariert werden. Demzufolge sollte u.E. der einheitliche geschäftliche Betätigungswille nicht mit der Geschäftsleitung der Betriebsgesellschaft zusammenfallen, sofern ein anderer als der Besitzunternehmer als Geschäftsleiter der Betriebsgesellschaft bestellt ist.

---

122 Vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; *Schauhoff/Idler*, IStR 2008, 341 (342); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49; kritisch hierzu *Kumpf/Roth*, DB 2000, 741 (746).

123 Vgl. BFH v. 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64, Tz. 9; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 99), § 10 AO, Rz. 1 ff.

124 Vgl. BFH v. 29.4.1987 (FN 123), Tz. 9; *Gersch*, in: Klein (FN 104), § 10 AO, Rz. 3.

125 Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 f.; *Bauschatz*, in: Carle, Die Betriebsaufspaltung, 2014, Rz. 349.4; BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134, Tz. 31; v. 21.8.1996 (FN 6), Tz. 20 ff.; v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778, Tz. 32; FG Schleswig-Holstein v. 11.5.2011 – 1 K 138/09, EFG 2011, 1433, Tz. 19.

126 Vgl. BFH v. 21.8.1996 (FN 6), Tz. 29 ff.; v. 1.7.2003 (FN 6), Tz. 14, 18 f.

127 Vgl. BFH v. 1.7.2003 (FN 6), Tz. 19; v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165, Tz. 18 ff.

128 Vgl. BFH v. 30.11.2005 (FN 6), Tz. 24; *Söffing*, BB 2006, 1529 (1531).

129 Vgl. BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363, Tz. 14; v. 30.11.2005 (FN 6), Tz. 25; FG Baden-Württemberg v. 20.9.2006 – 12 K 277/98, EFG 2007, 678, Tz. 334.

130 Vgl. BFH v. 30.11.2005 (FN 6), Tz. 25; v. 8.9.2011 (FN 53), Tz. 26, 28.

131 Vgl. BFH v. 29.4.1987 (FN 123), Tz. 9; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 99), § 10 AO, Rz. 1 ff.

132 Vgl. BFH v. 30.11.2005 (FN 6), Tz. 25; v. 23.3.2011 (FN 125), Tz. 32; FG München v. 5.6.2003 – 11 K 715/01, EFG 2003, 1535, Tz. 30.

c) Konkurrenzverhältnis zwischen Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft

Etwas anderes gilt bei Beteiligung des Besitzunternehmers an einer Betriebspersonengesellschaft, also bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Hier liegt unzweifelhaft eine Mitunternehmerschaft vor, da ein Gesellschaftsverhältnis gegeben ist. Unterstellt sei der Fall, dass der Steuerpflichtige beherrschender Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft ist und dieser eine wesentliche Betriebsgrundlage vermietet. Hier wären die Tatbestandsmerkmale der Sondervergütungen, aber ebenso die der (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung erfüllt. Damit taucht aber die Frage auf, wie das Konkurrenzverhältnis der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zum Sonderbetriebsvermögen zu lösen ist. Während der BFH in seiner Rechtsprechung zum Sonderbetriebsvermögen das Wirtschaftsgut der Betriebsstätte der Personengesellschaft zuordnen und eine eigene Betriebsstätte des Mitunternehmers negieren würde,[133] könnte er im Rahmen der Betriebsaufspaltung einen eigenen Gewerbebetrieb und somit eine eigene Betriebsstätte des Besitzunternehmers bejahen.

Damit ist für den Ort der Betriebsstätte entscheidend, ob die gesetzliche Regelung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Halbs. 2 EStG oder die auf Richterrecht[134] basierenden Grundsätze der Betriebsaufspaltung Vorrang haben. Es mag zunächst verwundern, dass der BFH[135] bei dieser Kollision der Betriebsaufspaltung den Vorrang einräumt. Allerdings kann, unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus Abschnitt II.3, die Rechtsprechung auch als konsequent angesehen werden. Das herausgearbeitete „Mehr" der Betriebsaufspaltung geht über das bloße „Halten" und „Verwalten" hinaus. Denn infolge dessen unterhält der Besitzunternehmer seinen eigenen derivativen Gewerbebetrieb. Bei der Betriebsaufspaltung liegen also, anders als bei einer Mitunternehmerschaft, zwei Unternehmen vor. Daher ist es konsequent, dass der BFH in diesem Fall eine eigene Betriebsstätte annimmt. Nichts anderes kann gelten, wenn die Betriebsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist.

Dieses Ergebnis ist bemerkenswert. Die Existenz eines eigenen Gewerbebetriebs und damit einer eigenen Betriebsstätte des Besitzunternehmers hängt damit davon ab, welchen Nutzen das vermietete Wirtschaftsgut für die Betriebsgesellschaft stiftet und ob der Besitzunternehmer seinen Willen in der gewerblich tätigen Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Denn gerade dies sind konstituierende Merkmale der Betriebsaufspaltung.

V. Schlussbetrachtung

Das Ziel dieses Beitrags bestand in der rechtsdogmatischen Fundierung der Betriebsaufspaltung. Hierfür waren eine Systematisierung der Rechtsprechung und Literaturmeinungen zu den Rechtsgrundlagen für die gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmers und eine Festlegung seiner Betriebsstätte erforderlich. Es wurde gezeigt, dass bislang weder die Judikatur noch das Schrifttum diesen Fragen hinreichend nachgegangen sind. Die kritische Auseinandersetzung mit den bisherigen Auffassungen und dem geltenden Recht führt zu Ablehnung der Thesen, die für eine Umqualifizierung der Vermögensverwaltung aufgrund einer richterlichen Fiktion sprechen oder eine originäre gewerbliche Betätigung des Besitzunternehmers unterstellen. Vielmehr kann die Betätigung des Besitzunternehmers nicht losgelöst von der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft betrachtet werden (Merkmalsübertragung bzw. Abfärbetheorie). Nur so lässt sich rechtsdogmatisch begründen, dass es sich beim Besitzunternehmer um kein bloßes Halten und Verwalten der Wirtschaftsgüter, sondern um ein „Mehr" handelt, welches ihm, aufgrund personeller und sachlicher Verflechtung mit der Betriebsgesellschaft, aus der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft abgeleitete gewerbliche Eigenschaften verleiht. Demnach erzielt der Besitzunternehmer derivative gewerbliche Einkünfte. Diese erstrecken sich auf seine Miete, die Dividenden aus der Betriebsgesellschaft, aber u.E. auch auf seine Tätigkeitsvergütung als Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft.

Obwohl die Betriebsaufspaltung Ähnlichkeiten zu Mitunternehmerschaften aufweist, ist sie selbst keine und wird auch nicht als solche behandelt. Trotz der wirtschaftlichen Verflochtenheit liegen zwei gewerbliche Unternehmen vor, die, wenn man der Theorie zum Floating Income folgt, eigenständige Betriebsstätten unterhalten. Da der Besitzunternehmer keiner originären gewerblichen Tätigkeit nachgeht, verfügt er lediglich über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, deren Hebesatz maßgeblich für die gewerbesteuerliche Erfassung der Mietzahlungen ist. Stehen die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zum Sonderbetriebsvermögen, zur Gewerblichkeitsfiktion nach § 15 Abs. 3 EStG oder zur atypisch stillen Gesellschaft, lässt sich aus der rechtsdogmatisch herausgearbeiteten Grundlage der Betriebsaufspaltung ableiten, dass deren Grundsätze steuerlich Vorrang genießen.

Aus alledem wird deutlich, dass die Betriebsaufspaltung kein rein profiskalisches Konstrukt der Rechtsprechung ist.

133 Vgl. BFH v. 12.6.2013 (FN 97), Tz. 16; v. 11.12.2013 (FN 97), Tz. 24.

134 Vgl. für viele *Tipke*, StuW 1981, 189 (198).

135 Vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, Tz. 14 ff.; v. 24.11.1998 (FN 72), Tz. 13 ff.; v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593, Tz. 50.

Vermeidung von Qualifikationskonflikten im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie: Plädoyer für eine Legaldefinition des Begriffs der Gewinnausschüttung zur Begrenzung des bestehenden Korrespondenzprinzips

Dr. CHRISTIAN KAHLENBERG / Dr. AGNIESZKA KOPEC, beide Frankfurt/Oder*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie
1. „Vor-Ist-Zustand": Hintergrund der Richtlinienänderung
2. „Ist-Zustand" nach der Richtlinienänderung: Einführung des Korrespondenzprinzips
3. Würdigung der Richtlinienänderung
a) Funktionsweise des Korrespondenzprinzips und Abgleich mit den Richtlinienzielen
b) Verträglichkeit mit den angestrebten Regelungszielen insgesamt
c) Vermeidung doppelter Besteuerung als Nebenbedingung
d) Art. 115 AEUV als geeignete Kompetenzgrundlage?
4. Zwischenergebnis und „Soll-Zustand"
III. Herleitung einer Legaldefinition
1. Übersicht der Abgrenzungskriterien innerhalb der EU
2. Kategorisierung der Abgrenzungskriterien
a) Hauptkomponentenanalyse
b) Interpretation der Ergebnisse
3. Entwicklung einer Legaldefinition von Gewinnausschüttungen
4. „Soll-Zustand": Überprüfung der Legaldefinition und weiterhin bestehende Problemfelder
IV. Zusammenfassung

Mit der Ergänzung der Mutter-Tochter-Tochterrichtlinie um ein materielles Korrespondenzprinzip wurde der internationalen Steuerarbitrage mithilfe hybrider Finanzinstrumente begegnet. Diese problemorientierte Reparaturlösung verursacht aber einige bemerkenswerte Kollateralschäden. Aus diesem Grund zielt der vorliegende Beitrag auf die Erarbeitung einer ursachenorientierten Alternativlösung ab. Eine sekundärrechtlichen Legaldefinition des Gewinnausschüttungsbegriffs trägt nämlich dazu bei, den Ursachen von Qualifikationskonflikten innerhalb der EU flächendeckend vorzubeugen und bietet daher die vorzugswürdige Rezeptur.

The supplement to Parent-Subsidiary Directive (PSD, 2014/86/EU) including the so-called linking rule has doubtless contributed to effective fight against tax arbitrage caused by the use of hybrid financial instruments. However, the application of this anti-hybrid measure can cause in the future few remarkable collateral damages. Hence, the following article aims at development of source-oriented alternative solution in the fight against tax avoidance. Therefore, the authors stand for the introduction of such a definition in the current wording of PSD and they develop the meaning of the term "distributed profits" based on statistical methods. The proposed definition would include the most common criteria for equity capital occurring in the EU Member States and should be acceptable for all countries within the EU.

I. Einleitung

Am 8.7.2014 wurde mit der Richtlinie 2014/86/EU die Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) beschlossen.[1] Um die gezielte Nutzung von Qualifikationskonflikten und die daraus resultierenden Besteuerungslücken aufgrund hybrider Gestaltungen zu beheben, wird das in Art. 4 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie 2011/96/EU kodifizierte Schachtelprivileg zukünftig durch das implementierte Korrespondenzprinzip eingeschränkt.

Die folgende Untersuchung beleuchtet zunächst in Abschnitt II den Hintergrund (sog. „Vor-Ist-Zustand") und die Motive für die Richtlinienänderung und analysiert diese anschließend thesenförmig hinsichtlich ihrer Tragfähigkeit. Dort zeigt sich bereits, dass die Implementierung eines Korrespondenzprinzips als „Reparaturnorm" (sog. „Ist-Zustand") lediglich eine rechtsfolgenseitige Problemlösung darstellt, welche die entscheidende Problematik, nämlich die Divergenz zwischen nationalen Einordnungsmerkmalen für Finanzinstrumente, auf die es für Zwecke der Richtlinienanwendung ankommt, nicht tangiert.

Um die weiterhin existenten Konfliktsituationen zu bewältigen, plädieren die Verfasser für eine verstärkte Harmonisierung in Form einer sekundärrechtlichen Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" (sog. „Soll-Zustand"). Dafür werden in Abschnitt III die Merkmale zur Eigenkapitalklassifikation innerhalb der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten vorgestellt und mit-

* *Dr. Christian Kahlenberg* und *Dr. Agnieszka Kopec, LL.M.*, sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina sowie Forschungsassistenten am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) in Frankfurt/Oder.

1 Vgl. Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8.6.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU. Siehe bereits zur Richtlinienänderung *Kahlenberg*, StuB 2014, 647 (647 ff.); *Listl*, IStR 2014, 448 (448 ff.); *Marchgraber*, ET 2014, 133 (133 ff.); *van den Hurk*, BIT, 2014, 488 (488 ff.); *Haase*, IStR 2014, 650 (650 ff.); *Desens*, IStR 2014, 825 (825 ff.); *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (840 ff.); *Vroom*, ET 2015, 102 (102 ff.); *Richter/Reeb*, IStR 2015, 51 (51 ff.).

hilfe eines multivariaten statistischen Verfahrens der Hauptkomponentenanalyse systematisiert.[2] Anschließend wird aus den Analyseergebnissen ein Vorschlag für eine sekundärrechtliche Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" abgeleitet. Auf weiterhin potentiell bestehende Problemstränge und deren Lösung wird dort ebenfalls hingewiesen. Abschnitt IV fasst schließlich die Untersuchungsergebnisse thesenförmig zusammen.

Methodisch ist der vorliegende Beitrag und die hierin vollzogene Analyse der „qualitativ-empirischen Steuerforschung" zuzuordnen.[3]

II. Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie

1. „Vor-Ist-Zustand": Hintergrund der Richtlinienänderung

Mit der Richtlinienänderung verbunden ist die Aufnahme des sog. materiellen Korrespondenzprinzips als zusätzliche Voraussetzung für die Steuerfreistellung im Empfängerstaat.[4] Als Rechtfertigungsgrund für die Richtlinienänderung wurde von der EU-Kommission angeführt, dass durch den Einsatz hybrider Finanzinstrumente Qualifikationskonflikte erzwungen werden, die in einer doppelten Nichtbesteuerung resultieren können.[5] Die Anwendung solcher Finanzinstrumente kann dazu führen, dass die betreffenden Vergütungen in einem Mitgliedsstaat als Zinsen steuerlich abzugsfähig sind, wohingegen in einem anderen Mitgliedstaat die für Gewinnausschüttungen maßgebende Steuerfreistellung – auf der Grundlage der MTR – gewährt wird.[6] Ob hieraus tatsächlich eine doppelte Nichtbesteuerung erwächst, ist von einem bestehenden Quellenbesteuerungsrecht abhängig.

Diese Gefahr ist darauf zurückzuführen, dass die MTR binnenmarktinterne „Gewinnausschüttungen"[7] privilegiert, ohne diesen Begriff selbst zu definieren. Zwar handelt es sich dabei unzweifelhaft um einen unionsrechtlichen Begriff,[8] dessen Auslegung ausschließlich im Kompetenzbereich des EuGH liegt.[9] Gleichwohl fehlt es bisher an einer entsprechenden judikativen Auseinandersetzung. Ein Rückgriff auf die in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA enthaltene Dividendendefinition

---

2 Aus der Einordnung von Finanzinstrumenten als Eigenkapitalbestandteil folgt nämlich im Regelfall, dass die daraus fließenden Vergütungen „Gewinnausschüttungen" darstellen oder umgekehrt, aus der Fremdkapitalzuordnung die korrespondierenden Zahlungen als „Zinsen" behandelt werden. Siehe auch *Altendorf*, in: Breithaupt/Ottersbach (Hrsg.), Kompendium Gesellschaftsrecht, 2010, Teil 3: Besteuerung von Gesellschaften und Gesellschaftern Rz. 514 ff.; *Kraft*, in: Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 3. Aufl. 2007, Bd. 4, § 50 Rz. 12 ff.; *Schön* et al., BTR 2014, 146 (146 f.); *Jung-Senssfelder*, Equity Financing and Covenants in Vernture Capital, 1. Aufl. 2006, S. 22 ff.; *Mühlhäuser*, in: Römermann (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 3 Aufl. 2014, § 17 Besteuerung der GmbH, Rz. 124 ff.; *Blessing*, BIT 2012, 198 (198 ff.); *Kok*, DFI 2014, 204 (204); *Helminen*, BIT 2004, 56 (56 f.).

3 Die Methode der qualitativ-empirischen Forschung wird überwiegend in den Disziplinen der Sozialwissenschaften, insb. in der Psychologie verwendet. Anders als im Bereich der quantitativ-empirischen Forschung, die ihrerseits auf der Erfassung und Auswertung von Daten basiert und aufbauend auf Hypothesen, diese durch geeignete Instrumentarien überprüft, steht im Vordergrund der hier verwendeten Methodik die Einzelfallbetrachtung, d.h. die Betrachtung bestimmter Details, um daraus auf die großen Zusammenhänge „neu" zu blicken und die gefassten Erkenntnisse entsprechend zu übertragen. Vgl. *Peez*, Qualitative empirische Forschung in der Kunstpädagogik, 2001, S. 321 ff.; *Flick*, Qualitative Forschung: Theorie, Methoden, Anwendung in der Psychologie und Sozialwissenschaft, 1995, S. 43 ff.; *Brüsemeister*, Qualitative Forschung – Ein Überblick, 2. Aufl. 2008, S. 19 ff., 53 ff. Auch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre bedient sich verstärkt – wenn auch nicht explizit ausgewiesen – dieser Methodik, wenn bspw. während der Darstellung des „Ist-Zustands" auf die Steuerordnungen anderer Staaten abgestellt wird, um daraus Erkenntnisse für existente Problemfelder und anschließend Handlungsoptionen oder konkrete Lösungsansätze zu entwickeln; siehe für ausgewählte Beispiele qualitativ-empirischer Untersuchungen auf dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Zielke*, StuW 2009, 63 (63 ff.); *Bauer*, StuW 2009, 163 (163 ff.); *Spengel/Schaden/Wehrße*, StuW 2010, 44 (44 ff.); *dies.*, StuW 2012, 105 (105 ff.).

4 Siehe Art. 1 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie 2014/86/EU (FN 1) und ausführlich Abschnitt II.2.

5 Vgl. EU-Kommission, Arbeitsunterlagen der Kommissionsdienststellen, Zusammenfassung und Folgeabschätzungen, Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 25.11.2013, KOM(2013) 814 endg., S. 2 ff.

6 Siehe Ebenda.

7 Der Ausdruck der „Gewinnausschüttung" ist in der Richtlinie 2011/96/EU insgesamt viermal anzutreffen. Art. 1 MTR, der den sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie regelt, spricht von den „Gewinnausschüttungen", die den Gesellschaften eines Mitgliedstaates [Muttergesellschaften] von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedsstaats zufließen; Art. 4 Abs. 1 MTR schreibt die Vermeidungsmethode für „die Gewinne, die ausgeschüttet werden" im Empfängerstaat vor; Art. 5 MTR regelt die Freistellung vom Quellensteuerabzug betroffener „ausgeschütteter Gewinne", wohingegen Art. 6 MTR den Steuerabzug im Sitzstaat der Muttergesellschaft auf „Gewinne" versagt, die diese von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.

8 Bei der Auslegung des ebenfalls in der MTR geregelten Rechtsbegriffes „Steuerabzug an der Quelle" (Art. 5 MTR) führte der EuGH aus, dass die Qualifizierung der Steuer nach deren objektiven Merkmalen, unabhängig von ihrer Behandlung im nationalen Recht vorzunehmen ist. Siehe EuGH v. 4.10.2001 – C-294/99, Rs. *Athinaïki Zythopoiia AE*, Slg. 2001, I-6797 Rz. 27. Nach überwiegender Literaturansicht ist der Ausdruck der „Gewinnausschüttung" autonom im Lichte allgemeiner Zielsetzung der MTR zu verstehen; siehe auch *Terra/Wattel*, European Tax Law, 6. Aufl. 2012, S. 322; *Farmer/Layl*, EC Tax Law, 1994, S. 272; *Bundgaard*, ET 2010, 442 (447); *Brokelind*, ET 2005, 323 (327); *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, Kommentar, 2011, Art. 1 Rz. 18 ff.; *ders.*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 14.42.

9 Vgl. Art. 19 Abs. 1 S. 1 EUV, nach dem der Gerichtshof der Europäischen Union für die Wahrung des Rechts (und damit auch des Sekundärrechts) und dessen Auslegung im Einklang mit den Verträgen zuständig ist.

wird sowohl vom EuGH[10] als auch von der h.M. im Schrifttum[11] abgelehnt. Auch die Existenz einer sekundärrechtlichen Begriffsbestimmung der „Ausschüttung" in Art. 17 Abs. 4 der Richtlinie 2012/30/EU über gesellschaftsrechtliche Schutzbestimmungen bei Aktiengesellschaften[12] kann nicht als Auslegungsmaßstab herangezogen werden, weil die betreffende Richtlinie auf einem anderen Rechtsgebiet verabschiedet wurde und die Zielsetzung (u.a. Aufrechterhaltung des Gründungskapitals) abweicht.[13] Mangels sekundärrechtlicher Legaldefinition und Klarstellung durch den EuGH kann der Ausschüttungsbegriff i.S. der MTR trotz seines unionsrechtlichen Charakters nach herrschender Literaturmeinung nicht völlig losgelöst von dem jeweiligen innerstaatlichen Rechtsverständnis der Mitgliedstaaten verstanden werden.[14]

Die Qualifikation nach innerstaatlichen Gesichtspunkten ist der Zins- und Lizenzrichtlinie[15] (ZLR) dagegen fremd, weil dort ein richtlinieneigener Begriff des Ausdrucks „Zinsen" definiert wurde.[16] Der dort normierte Zinsbegriff ist dabei weit zu verstehen und entspricht, mit Ausnahme von Einkünften aus Staatspapieren, dem in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA verankerten Ausdruck von „Zinsen".[17] Auch die Sparzinsrichtlinie verfügt über eine derart richtlinienimmanente Begriffsdefinition der „Zinszahlung".[18] Es drängt sich somit die Frage auf, weshalb eine vergleichbare Begriffsdefinition für „Gewinnausschüttungen" in der MTR fehlt.

Man könnte durchaus argumentieren, dass es für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital – und daraus folgend für die Einordnung der korrespondierenden Vergütungen als „Gewinnausschüttungen" oder „Zinsen" – lediglich der einseitigen Legaldefinition bedarf. Sofern demnach Vergütungen nicht die Definition der „Zinsen" i.S. der ZLR erfüllen, wären diese *e contrario* als „Gewinnausschüttungen" zu qualifizieren und würden folglich unter die Bestimmungen der MTR fallen. Eine derartige Vorgehensweise wurde schon von der EU-Kommission im Vorschlag für die ZLR aus dem Jahr 1998 propagiert.[19] Mithin sollten Zinszahlungen, die nach dem Steuerrecht des jeweiligen Mitgliedsstaates als ausgeschüttete Gewinne behandelt werden,[20] unilateral aus dem Anwendungsbereich der ZLR ausgenommen und unter die MTR subsumiert werden. Diese systematische Abgrenzung blieb jedoch in der endgültigen Textfassung der ZLR unberücksichtigt. Heute besteht lediglich die Möglichkeit die Vorteile der ZLR unilateral u.a. dann zu versagen, wenn Zahlungen nach dem Recht des Quellenstaates als ausgeschüttete Gewinne behandelt werden (Art. 4 Abs. 1 lit. a) ZLR) oder einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners umfassen (Art. 4 Abs. 1 lit. b) ZLR).[21] Eine parallele Verpflichtung, die Privilegien der MTR und *vice versa* zu gewähren, ist aber explizit nicht vorgesehen. Demzufolge ist eine dichotome Trennlinie zwischen den sekundärrechtlichen Begriffen der „Zinsen" und „Ge-

10 Der EuGH hat konstatiert, dass die in Art. 10 OECD-MA vorgeschriebene Dividendendefinition keinen zwingenden Hinweis auf die Auslegung des unionsrechtlichen Ausdrucks der „Gewinnausschüttung" liefern kann; vgl. EuGH v. 24.6.2010 – C-338/08 und C-339/08, Rs. *Ferrero*, Slg. 2010, I-5741 Rz. 27. Anders gestaltet sich die Rechtslage im Falle der Zins- und Lizenzrichtlinie (ZLR, 2003/49/EG), bei der der Richtliniengeber in der Begründung zum Erlass ebendieser Richtlinie explizit auf eine Anlehnung der sekundärrechtlichen Zinsdefinition an diejenige i.S.d. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA hingewiesen hat. Siehe Begründung zu Art. 2 ZLR, EU-Kommission, Vorschlag für ZLR v. 4.3.1998, KOM(1998) 67 endg.

11 In der Literatur wird unterstrichen, dass die Verwendung der Begriffsbestimmung der „Gewinnausschüttung" anstatt der „Dividende" darauf hindeuten lässt, dass die MTR von einem weiten Verständnis dieses Rechtsbegriffes ausgeht. Siehe *Kofler*, MTR-Kommentar (FN 8), Art. 1 Rz. 19; *Six*, Hybride Finanzierung im Internationalen Steuerrecht, 2007, S. 60; *Bell*, DFI 2005, 18 (23); *Terra/Wattel*, European Tax Law (FN 8), S. 321; *Kessler*, IStR 2004, 810 (814); *Kofler*, Europäisches Steuerrecht (FN 8), Rz. 14.41. A.A. *Thömmes/Fuks*, EC Corporate Tax Law, 2007, Sec. 6.1 Rz. 10 ff.

12 Siehe Richtlinie 2012/30/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 25.10.2012 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Art. 54 Abs. 2 des AEUV im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten.

13 Für die Richtlinienziele siehe ebenda, Eg. 4 ff. Für eine ähnliche Argumentation siehe *Helminen*, The Dividend Concept in International Tax Law: Dividend Payments Between Corporate Entities, 1999, S. 72.

14 Vgl. dazu *Obser*, IStR 2005, 799 (803); *Helminen*, BIT 2004, 56 (60); *Helminen*, EC Tax Review 2000, 161 (162); *Eberhartinger/Six*, in: Andersson/Eberhartinger/Oxelheim (Hrsg.), National tax policy in Europe: to be or not to be?, 2007, S. 226; *Bell*, DFI 2005, 18 (22); *Kessler*, DB 2003, 2507 (2511); *Brokelind*, ET 2005, 323 (327); *Kofler*, MTR-Kommentar (FN 8), Art. 1 Rz. 21; *ders.*, Europäisches Steuerrecht (FN 8), Rz. 14.45.

15 Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003, über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

16 Art. 2 lit. a) ZLR (FN 10).

17 Siehe bereits FN 10. Zu dem Anwendungsbereich der ZLR siehe auch *Distaso/Russo*, ET 2004, 143 (149).

18 Siehe Art. 6 Abs. 1 der Änderungsrichtlinie 2014/48/EU (FN 1).

19 Siehe Art. 4 S. 2, KOM(1998) 67 endg. (FN 10).

20 Z.B. Zinsen, die aufgrund innerstaatlicher Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttung bzw. *thin cap rules* in Dividenden umqualifiziert werden. Siehe *Kofler*, MTR-Kommentar (FN 8), Einleitung Rz. 95; *Distaso/Russo*, ET 2004, 143 (150); *Bundgaard/Dyppel*, Intertax 2010, 643 (656); *Hey*, BIT 2014, 332 (340); *Van Dongen*, ET 2012, 20 (27 f.); *Kofler*, Europäisches Steuerrecht (FN 8), Rz. 15.30.

21 So profitieren etwa in Deutschland gewinnabhängige Forderungen (z.B. partiarische Darlehenszinsen) nicht von der Quellensteuerbefreiung nach § 50g Abs. 2 Nr. 1 lit. b) EStG. Daneben kann ein Mitgliedstaat die Vorteile der ZLR auch dann versagen, wenn Zahlungen aus Forderungen resultieren, die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen (Art. 4 Abs. 1 lit. c) ZLR), oder die Rückzahlung der Hauptschuld nicht gefordert wird bzw. erst nach mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist (Art. 4 Abs. 1 lit. d) ZLR).

winnausschüttungen" nicht identifizierbar und wurde augenscheinlich vom Unionsgesetzgeber auch nicht bezweckt.[22] Folglich existiert neben klassischen „Zinsen", denen die Vorteile der ZLR immer gewährt werden, sekundärrechtlich ein nicht näher definierter „Graubereich" (siehe Abbildung 1):

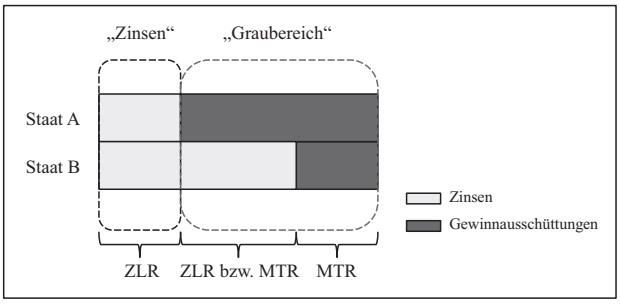

Abbildung 1: „Vor-Ist-Zustand" vor Einführung des Korrespondenzprinzips

Dieser „Graubereich" umfasst neben klassischen „Gewinnausschüttungen" auch hybride, z.B. gewinnabhängige, Vergütungsformen, welche von den Mitgliedsstaaten unterschiedlich eingeordnet und nach Art. 4 Abs. 1 von der Begünstigung der ZLR ausgenommen werden (können). Falls diese Zahlungen aber innerstaatlich als „Gewinnausschüttungen" gelten, können grundsätzlich wiederum auch die Vorteile der MTR durchschlagen.[23] Gerade dieser Teil des „Graubereichs", in welchem sowohl die Begünstigung der ZLR (Staat B) einerseits als auch die Begünstigung der MTR (Staat A) andererseits denkbar erscheinen, war ursächlich für die potentielle doppelte Nichtbesteuerung und letztlich der Auslöser für die Änderung der MTR.[24]

2. „Ist-Zustand" nach der Richtlinienänderung: Einführung des Korrespondenzprinzips

Um die Gestaltungspotentiale hybrider Finanzinstrumente zu neutralisieren, erfolgte die Ergänzung des bisherigen Wortlauts in Art. 4 Abs. 1 lit. a) der MTR um ein sog. materielles Korrespondenzprinzip, das sich bereits in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG vorfindet. Folglich wird im bisher unionsrechtlich nicht definierten „Graubereich" eine korrespondierende Behandlung auf Empfängerebene verpflichtend angeordnet. Demnach ist die Steuerfreistellung bei „Gewinnausschüttungen" zukünftig nur insoweit zu gewähren, als die Vergütung im Quellenstaat nicht abgezogen werden konnte. Dieser „Ist-Zustand" lässt sich wie folgt illustrieren:

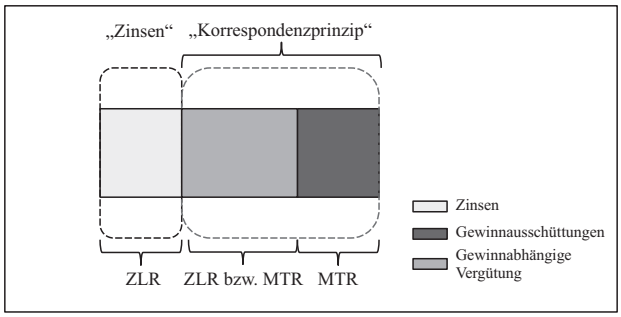

Abbildung 2: „Ist-Zustand" nach Einführung des Korrespondenzprinzips

Aus der vorstehenden Abbildung ist ersichtlich, dass die nunmehr implementierte korrespondierende Behandlung den gesamten „Graubereich" abdeckt bzw. überlagert.

3. Würdigung der Richtlinienänderung

Nach Ansicht der EU-Kommission ist das Korrespondenzprinzip ein wirksames Bekämpfungsinstrument, welches neben der einheitlichen Behandlung in den Mitgliedsstaaten die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung und die damit verbundene Schließung von Steuerschlupflöchern durch Hybridfinanzierung gewährleiste.[25] Allerdings müssen in diesem Zusammenhang auch die ursprünglichen, sekundärrechtlichen Regelungsziele zwingendermaßen Beachtung finden, wonach eine gerechte Aufteilung des binnenmarktinternen Steueraufkommens, unter der Nebenbedingung der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, verlangt wird.[26] Daneben bedarf es einer tauglichen Anwendbarkeit durch die betreffenden nationalen Steuerbehörden. Ob die rechtsfolgenseitige „Reparaturvorschrift" in Form eines materiellen Korrespondenzprinzips diesen Regelungszielen insgesamt gerecht wird, soll in den folgenden Abschnitten anhand der nachstehenden Hypothese überprüft werden:

Hypothese 1: *Das Korrespondenzprinzip als regulative und (leicht) administrierbare Maßnahme dient der Beseitigung doppelter Nichtbesteuerung, ohne gleichzeitig Doppelbelastungen hervorzurufen, die wiederum zu Wettbewerbsverzerrungen führen würden.*

a) Funktionsweise des Korrespondenzprinzips und Abgleich mit den Richtlinienzielen

Der Änderungsrichtlinie 2014/86/EU lag vorrangig das Ziel der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zugrunde. Mit der Implementierung eines Korrespon-

22 Diese Exkulpation bindet die Mitgliedsstaaten nicht, die Vorgaben der MTR anzuwenden; vgl. *Eberhartinger/Six*, National tax policy (FN 14), S. 229 oder *Bundgaard*, ET 2010, 442 (453); *Kofler*, MTR-Kommentar (FN 8), Einleitung Rz. 97; *Terra/Wattel*, European Tax Law (FN 8), S. 393.

23 Zur autonomen Auslegung des Richtlinienbegriffs „Gewinnausschüttungen" durch die Mitgliedstaaten, siehe bereits FN 14.

24 Vgl. KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 2 sowie Bericht der Gruppe zum Verhaltenskodex v. 25.5.2010, Dok. 10033/10, FISC 47, Ziffer 31.

25 Vgl. EU-Kommission, Zusammenfassung und Folgeabschätzung – Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, SWD(2013) 473 final, S. 9; KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 4 f.

26 Für die ursprünglichen Richtlinienziele siehe Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 15.1.1969, KOM (1969) 6 endg., S. 3 ff.

denzprinzips kann diese anvisierte Zielsetzung auch nicht beanstandet werden. Die künftige Beschränkung der Steuerfreistellung im Empfängerstaat auf die Vergütungen, die im Quellenstaat keinem Abzug unterliegen, gilt als eine wirksame Maßnahme, um den negativen Folgen einer abweichenden Einstufung konzerninterner Vergütungen durch die Mitgliedstaaten entgegenzuwirken. Hypothese (1) wäre folglich insoweit erfüllt.

b) Verträglichkeit mit den angestrebten Regelungszielen insgesamt

Die EU-Kommission weist im Erwägungsgrund 2 zum Vorschlag für die Änderungsrichtlinie darauf hin, dass die unterschiedlichen Ausprägungen nationaler Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten zur steuerlichen Behandlung von „Gewinnausschüttungen" grenzüberschreitende Steuerplanungspotentiale ermöglichen, wodurch Kapitalströme und der Wettbewerb im Binnenmarkt verfälscht werden.[27] Dort wird auch konkret darauf hingewiesen, dass ein fundamentales Ziel der MTR darin besteht, gleiche Ausgangsbedingungen zwischen Gruppen von Mutter- und Tochtergesellschaften in grenzüberschreitenden Fällen gegenüber rein nationalen Situationen zu schaffen und Inkongruenzen, die zwischen den nationalen Steuersystemen bestehen und eine Verzerrung des Wettbewerbs zur Folge haben, zu vermeiden.[28] Bei genauerer Betrachtung der Funktionsweise der Korrespondenzregel lässt sich jedoch feststellen, dass auch nach neuerer Rechtslage weiterhin das innerstaatliche Rechtsverständnis der Mitgliedsstaaten über die Frage der Richtlinienvergünstigung entscheidet.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung im Empfängerstaat ist, dass die betreffenden „Gewinnausschüttungen" im Quellenstaat der Tochtergesellschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.[29] Der Empfängermitgliedsstaat muss demnach feststellen, ob die betreffende „Gewinnausschüttung" im Quellenstaat abzugsfähig ist. Das Korrespondenzprinzip kreiert indessen lediglich vergleichbare Rechtsfolgen für binnenmarktinterne Gewinnausschüttungen und steht dementsprechend der autonomen Klassifizierung der betreffenden Zahlung durch den Quellenmitgliedsstaat nicht entgegen. Folglich könnte man daraus auf eine – zumindest mittelbare – Qualifikationsverkettung schließen, welche keineswegs eine EU-weit einheitliche Behandlung hybrider Finanzgestaltungen gewährleistet. Diese Erkenntnis könnte die ursprünglich angestrebten Zielsetzung, „uneinheitliche Steuerbestimmungen", die benachteiligend auf die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten wirken, zu beheben, um so „die doppelte Besteuerung zu vermeiden"[30], konterkarieren.

c) Vermeidung doppelter Besteuerung als Nebenbedingung

Neben der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung müsste die neue Richtlinienbestimmung auch der Nebenbedingung der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung genügen.

Das adjustierte Schachtelprivileg in Art. 4 Abs. 1 lit. a) MTR setzt zunächst voraus, dass die betreffende Vergütung steuerlich abgezogen werden „kann". Der tatbestandliche Anknüpfungspunkt scheint sich damit weniger an den tatsächlichen Umständen, sondern vielmehr am Charakteristikum der abstrakten Abzugsfähigkeit zu orientieren. Folglich kommt es bei rein grammatikalischer Regelungsauslegung nicht darauf an, ob die betreffende Vergütung tatsächlich von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen wurde, sondern vielmehr darauf, ob der Vergütung aus Sicht des Quellenstaats abstrakt die Eigenschaft als abzugsfähige „Zinsen" zukommt.

Da die Mehrzahl der Mitgliedsstaaten[31] über Unterkapitalisierungsvorschriften[32] verfügt, die eine vollständige Abzugsfähigkeit regelmäßig verhindern und folglich bei vorskizzierter Auslegung der Korrespondenzregel eine – zumindest partielle – Doppelbesteuerung droht, könnte eine teleologische Reduktion der Richtlinienvorschrift geboten sein. Demnach sollte eine korrespondierende Behandlung nur für die Vergütungsbestandteile durchschlagen, welche tatsächlich die steuerliche Bemessungsgrundlage der ausschüttenden Gesellschaft gemindert haben.[33] Gewährt der Quellenstaat im Rahmen seiner Unterkapitalisierungsvorschriften nur einen anteiligen Zinsabzug,[34] sollte die Steuerfreistellung gleichfalls nur anteilig versagt werden. Um festzustellen, welcher Anteil tatsächlich zum Betriebsausgabenabzug beigetragen hat, ist jedoch eine umfassende Kenntnis über das Regelwerk im Quellenstaat erforderlich, was einen erheblichen

27 Vgl. KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 5 ff.

28 Vgl. ebenda, S. 6 und auch Eg. 3 Änderungsrichtlinie 2014/86/EU (FN 1).

29 Vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. a) der Änderungsrichtlinie 2014/86/EU (FN 1): „[…] *such profits are not deductible*".

30 Erwägungsgründe 1 bis 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem verschiedener Mitgliedsstaaten.

31 Siehe für eine Übersicht der einzelstaatlichen Konzepte von Zinsabzugsbeschränkungen in der EU *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (91) sowie bereits zum Rechtsstand 2009 *Zielke*, StuW 2009, 63 (63 ff.); *Bauer*, StuW 2009, 163 (163 ff.).

32 Neben klassischen Unterkapitalisierungsregelungen kann der Zinsabzug ggf. in den einzelnen EU-Ländern unter Verrechnungspreisrestriktionen bzw. aufgrund einschlägiger Bestimmungen über verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Vereinbarung marktunüblicher Vergütungen für die Kapitalvergabe (teilweise) verwehrt werden.

33 Vgl. auch *Desens*, IStR 2014, 825 (827); *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (843). Für ein solches Rechtsverständnis spricht auch die Konjunktion „insoweit", welche den tatsächlichen Steuerabzug als Bedingung für die Schachtelfreistellung intendieren lässt. Auch die englische Sprachfassung des Art. 1 Abs. 1 lit. a) der Änderungsrichtlinie 2014/86/EU (FN 1) deutet darauf hin, dass die Gewährung der Steuerfreistellung von einem nicht erfolgten Abzug als Betriebsausgaben vorausgesetzt wird: „refrain from taxing such profits *to the extent that* such profits are not deductible by the subsidiary".

34 Dieser kann sich entweder aus der Anknüpfung an das Kapitalverhältnis (Fremdkapital zu Eigenkapital) oder an Ergebnisgrößen (z.B. EBIT oder EBITDA) ergeben. Vgl. *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (91 f.).

Ermittlungs- und Dokumentationsaufwand verursachen kann.

In diesem Zusammenhang ist dann fraglich, ob bei der Bestimmung des nichtabzugsfähigen Anteils eine zeitpunkt- oder zeitraumbezogene Betrachtung vorzunehmen ist.[35] Bei ersterer Betrachtungsalternative wären potentielle Vortragsmöglichkeiten[36] nichtabzugsfähiger Zahlungen unbeachtlich. Dagegen wäre bei einer zeitraumbezogenen Betrachtung zusätzlich zu prüfen, ob die nichtabzugsfähigen Zahlungen in einer künftigen Periode verwertbar sind. Im Kontext möglicher Zinsabzugsbeschränkungen ist außerdem bedeutsam, wie mit einem nutzbaren Freibetrag für abziehbare Zinsaufwendungen zu verfahren ist.[37] In diesem Fall kommt es zu einem sog. „Identitätsproblem", weil klärungsbedürftig ist, ob die von der korrespondierenden Behandlung betroffenen Vergütungen unter den gewährten Freibetrag gefallen sind oder nicht.

Von besonderer Bedeutung ist schließlich auch der Umstand, dass einige Mitgliedsstaaten inzwischen über sog. „umgekehrte" Korrespondenzregeln verfügen, die sich ausschließlich an den Quellenstaat richten (z.B. Dänemark,[38] Frankreich,[39] Großbritannien,[40] Österreich[41] oder Schweden[42]) und die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zahlungen im Quellenstaat von einer hinreichenden Besteuerung auf Empfängerebene abhängig machen. Da in die Änderungsrichtlinie keine Kollisionsregel mit aufgenommen wurde,[43] ergibt sich hierdurch ein „Zirkelproblem". Dieses kann in einer doppelten Besteuerung dahingehend resultieren, als beide Mitgliedstaaten gleichzeitig die jeweilige Korrespondenzregel anwenden.[44]

Die aufgeführten Problemfelder belegen die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, deren Beseitigung als eines der ursprünglichen Kernziele der MTR weiterhin fortbesteht.

d) Art. 115 AEUV als geeignete Kompetenzgrundlage?

Die mittelbare Qualifikationsverkettung als Ausfluss einer korrespondierenden Behandlung[45] mag nach der hier vertretenden Auffassung nicht zwingend mit dem Bestreben nach Harmonisierung und der Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems[46] verträglich sein. Demzufolge erscheint der rechtliche Kompetenzrahmen des Art. 115 AEUV, auf den die EU-Kommission die Richtlinienänderung stützt, nicht zwingend nachvollziehbar und eindeutig.[47]

Anders als im Bereich der indirekten Steuern (Art. 113 AEUV), fehlt es für direkte Steuern an einer autonomen Ermächtigung für die Harmonisierung.[48] Diese kann jedoch auf die allgemeine Ermächtigung in Art. 115 AEUV gestützt werden.[49] Ausgangspunkt für die Anwendung des Art. 115 AEUV ist das Bestreben nach Angleichung *derjenigen* Rechts- und Verwaltungsvorschriften, deren unterschiedliche Ausgestaltung[50] in den einzelnen Mitgliedsstaaten sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts auswirkt.[51] Unterstellte man nun, dass die „Ursache" für die Problematik der doppelten Nichtbesteuerung in der abweichenden Qualifizierung von Finanzinstrumenten in den einzelnen Mitgliedsstaaten begründet liegt, erscheint das Erreichen der angestreb-

35 Zu diesen Überlegungen *Listl*, IStR 2014, 448 (451); *Richter/Reeb*, IStR 2015, 40 (40), aber konkret zu § 8b Abs. 1 S. 2 KStG.

36 Einige EU-Staaten, wie z.B. Bulgarien, Finnland, Frankreich, Italien, Spanien, sehen solche Zinsvortragsmöglichkeiten in ihren Steuerrechtsordnungen vor. Siehe für eine Übersicht der Zinsabzugsvortragsregelungen innerhalb der EU *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (91).

37 So etwa in Finnland, vgl. *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (86) m.w.N.

38 Siehe Art. 2B des dänischen KStG sowie ausführlich zu dieser Regelung, *Bundgaard*, BIT 2008, 33 (33 ff.); *Bjørnholm/Thiersen*, ET 2007, 589 (592); *Bundgaard*, BIT 2013, 200 (202 ff.).

39 Siehe *Rubecki*, IStR-LB 2013, 101 (101); *Mattern*, IStR 2014, 558 (560); *Dorfmueller*, StuB 2014, 618 (619).

40 Siehe Sec. 931B(c) und 931D(c) des britischen ICTA; vgl. *Hill/Nendick*, ITR 2006, Supplement – Capital Markets; *Bundgaard*, ET 2010, 490 (490 f.); *Bispo*, BIT 2013, 364 (374).

41 Siehe § 12 Abs. 1 Nr. 10 lit. c) öKStG und dazu auch *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (369 ff.).

42 Für die Abzugsfähigkeit grenzüberschreitender Zinszahlungen knüpft das schwedische Steuerrecht an eine hinreichende Besteuerung (10 %) bei dem nutzungsberechtigten Zinsempfänger an (Art. 24 Abs. 10d IL (*Inkomstskattelag* 16.12.1999, (Steuergesetzt des Königreichs Schweden)). Siehe ausführlicher *Wunderlich*, IStR-LB 2013, 37 (37); *Nilsson*, IBFD Country Analysis, Sec. 1.4.5 (2015); *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (370).

43 Anders als die OECD, die im Bericht zur Maßnahme 2 das Korrespondenzprinzip auf Ebene des Ansässigkeitsstaats als eine direkte Bekämpfungsmaßnahme angeordnet. Vgl. OECD, BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2015, OECD Publishing, Recommendation 2.1. *Staats*, IStR 2014, 749 (752); *Kahlenberg/Kudert*, SWI 2015, 52 (60 f.).

44 Ähnlich auch *van Gelder/Niels*, DFI 2014, 219 (223).

45 Siehe Abschnitt II.3.b).

46 Siehe Eg. 3 der Richtlinie 90/435/EWG (FN 30) sowie KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 3.

47 Die Frage, ob das neue Korrespondenzprinzip von der Ermächtigungsgrundlage i.S.d. Art. 115 AEUV gedeckt ist, stellt sich ebenfalls *Desens*, (IStR 2014, 825 (827 ff.)). Anders als die Verfasser des vorliegenden Beitrages zweifelt dieser allerdings das Standhalten des Subsidiaritätserfordernisses, das in Art. 5 Abs. 1 und 3 EUV geregelt ist, an.

48 Vgl. etwa *Vogel*, StuW 1993, 380 (383) sowie *Schön*, DStJG 2000, 191 (217).

49 Vgl. auch *Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), Europarecht, 6 Aufl. 2014, § 12 Rz. 30.

50 Die Verwendung des Begriffes „Rechtsangleichung" impliziert das Erfordernis unterschiedlicher Rechts- und Verwaltungsvorschriften, vgl. *Leible/Schröder*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 2012, Art. 114 AEUV Rz. 20.

51 Nach Auffassung des EuGH ermächtigt Art. 115 AEUV zur Rechtssetzung „[…] um die Unterschiede in den Rechts- oder Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten […] auszuräumen.". Siehe EuGH v. 16.12.1976 – 33/76, Rs. *Rewe*, Slg. 1976, 1989 Rz. 5. Eine Auswirkung auf die Errichtung oder Funktion des Binnenmarktes haben mitgliedstaatliche Vorschriften u.a. dann, wenn deren Unterschiedlichkeit Funktionsstörungen des Binnenmarktes bzw. Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen. Vgl. *Herrnfeld*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 115 AEUV Rz. 4; *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedsstaaten, 1998, S. 24.

ten Ziele über eine mittelbare Qualifikationsverkettung nicht offensichtlich.[52]

Für die Angleichung *derjenigen*, den Wettbewerb verfälschenden, Rechtsvorschriften wären einheitliche Rahmenbedingungen für die Qualifikation von „Gewinnausschüttungen" notwendig gewesen. Stattdessen hat sich die EU-Kommission auf die Angleichung *derjenigen* Vorschriften beschränkt, welche die Steuerfreistellung der betreffenden Vergütungen vorschreiben. Auch der EuGH hat in seiner ständigen Rechtsprechung betont, dass die Art. 114 AEUV ff. nur dann als Ermächtigungsgrundlagen herangezogen werden dürfen,[53] wenn die zu erlassene Maßnahme das Ziel der Verbesserung des Funktionierens des Binnenmarkts verfolgt, indem sie tatsächlich zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen beiträgt.[54] Das heterogene Rechtsverständnis der „Gewinnausschüttungen" bleibt jedoch weiterhin im Anwendungsrahmen der geänderten Richtlinie erhalten, indem fortan eine mittelbare Bindungswirkung für den Mitgliedsstaat der Muttergesellschaft an die steuerliche Einordnung durch den Mitgliedsstaat der Tochtergesellschaft vorherrscht. Mithin bleiben die gerügten Inkongruenzen zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten, die nach der Auffassung der EU-Kommission den Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen, unberührt.[55]

Insgesamt ist daher die zentrale Voraussetzung für die Handlungsbefugnis der Union über Art. 115 AEUV – das tatsächliche Beitragen der Maßnahme (Korrespondenzprinzip) zur Förderung des Funktionierens des Binnenmarkts – anzuzweifeln.

4. Zwischenergebnis und „Soll-Zustand"

Die divergierende steuerliche Klassifizierung von Finanzinstrumenten und der daraus fließenden Vergütungen innerhalb des EU-Binnenmarkts wirkt wettbewerbsverzerrend, weil sich hierdurch eine doppelte Nichtbesteuerung einstellen kann. Diese Diskrepanzen sollen über die Einschränkung des sekundärrechtlichen Schachtelprivilegs und die Einführung des Korrespondenzprinzips behoben werden.[56] Die Würdigung der Richtlinienänderung hat indessen ergeben, dass die Einführung des Korrespondenzprinzips mit den aufgeführten Richtlinienzielen nicht vollumfänglich verträglich ist. Diese Erkenntnisse veranlassen die Verfasser mithin dazu, die aufgestellte Eingangshypothese zu verwerfen.

Als Alternativlösung wird daher nachfolgend eine sekundärrechtliche Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" vorgeschlagen, weil hierdurch direkt an die „Ursache" der bestehenden Problematik angeknüpft und das Problem nicht nur symptomatisch behandelt würde. Dafür wird abschließend auch analysiert, ob die Aufnahme einer sekundärrechtlichen Begriffsdefinition im Regelungsrahmen der MTR überhaupt realisierbar und zweckdienlicher wäre. Als Maßstab für die Untersuchung dient die nachstehende Hypothese 2:

Hypothese 2: *Mithilfe einer sekundärrechtlichen Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" wird potentiellen Qualifikationskonflikten innerhalb des Binnenmarkts effektiv vorgebeugt und den Richtlinienzielen der Vermeidung einer Keinmal- und Doppelbesteuerung entsprochen.*

Zunächst sei angemerkt, dass dieser Lösungsweg keinesfalls neu ist, sondern sich auf den Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer aus dem Jahr 1975 stützt.[57] In Art. 2 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs wurde nämlich eine Legaldefinition von „Dividenden" aufgenommen, auf welche aber in der endgültigen Richtlinienfassung[58] wiederum verzichtet wurde.[59] Folglich könnte eine solche Formulierung als Ausgangspunkt für die Entwicklung einer richtlinienimmanenten Begriffsdefinition für „Gewinnausschüttungen" dienen. Ferner muss in diesem Zusammenhang aber sichergestellt sein, dass eine solche sekundärrechtliche Begriffsdefinition auch mit dem nationalen Rechtsverständnis der Mitgliedsstaaten verträglich ist. Denn eine erneute Richtlinienänderung muss einerseits konsensfähig sein[60] und anderseits auch den Anforderungen an die kompetenzbezogene Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 EUV) genügen. Um überhaupt eine konsensfähige Legaldefinition formulieren zu können, ist zunächst auf die jeweiligen Klas-

52 Denn es erfolgt insoweit nur die Angleichung der Rechtsfolgen bzw. genauer, die einheitliche Erweiterung ebendieser.

53 Die zu Art. 114 Abs. 1 AEUV vorliegende Rechtsprechung kann auch zur Konkretisierung von Art. 115 AEUV herangezogen werden. Siehe *Tietje*, in: Grabitz et al. (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 57. EL 2015, Art. 115 AEUV Rz. 7.

54 EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, Rs. *British American Tabacco*, Slg. 2002, I-11453 Rz. 60; v. 2.5.2006 – C-217/04, Rs. *Vereinigtes Königreich gegen EP und Rat der EU*, Slg. 2006, I-3771 Rz. 42; v. 12.12.2006 – C-380/03, Rs. *BRD gegen EP und Rat der EU*, Slg. 2006, I-11573 Rz. 80; v. 20.5.2003 – C-465/00, Rs. *Österreichischer Rundfunk*, Slg. 2003 I-4989 Rz. 41 f.

55 Vgl. KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 5.

56 Vgl. KOM(2013) 814 endg. (FN 5), S. 1 ff.

57 Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1.8.1975, KOM(75) 392 endg. Dieser Richtlinienentwurf wurde am 18.4.1990 von der EU-Kommission zurückgezogen, weil er auf einem zentralistischen Konzept der Steuerharmonisierung basierte und daher den in neunziger Jahren bestehenden Erfordernissen an den Binnenmarkt nicht mehr entsprach. Siehe Mitteilung der EU-Kommission zu „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung", SEK(90) 601 endg. Rz. 30. Mit ebendieser Mitteilung ersuchte die Kommission den Rat, den Vorschlag für die MTR anzunehmen.

58 Siehe Richtlinie 90/435/EWG (FN 30).

59 Danach galten als „Dividenden": *„Die Gewinne, die eine Gesellschaft eines Mitgliedsstaates, mit Ausnahme einer Gesellschaft im Liquidationsstadium, aufgrund einer ordnungsgemäßen Entscheidung ihrer zuständigen Organe ausschüttet und die sie an ihre Gesellschafter entsprechend deren Gesellschaftsrechten verteilt. Zuteilungen von Gratisaktien sind nicht als Dividende im Sinne dieser Richtlinie angesehen"*.

60 Die Maßnahmen der Rechtsangleichung, die auf Art. 115 AEUV gestützt werden, ergehen im Rahmen eines besonderen Gesetzgebungsverfahrens und verlangen – anders als die auf Grundlage des Art. 114 AEUV erlassenen Rechtsakte – eine Einstimmigkeit unter den Ratsmitgliedern. Siehe *Herrnfeld*, EU-Kommentar (FN 51), Art. 115 AEUV Rz. 7.

sifizierungsmerkmale einzugehen, welche in den jeweiligen EU-Mitgliedsstaaten zur Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital und der damit verbundenen Vergütungsqualifikation herangezogen werden.[61]

III. Herleitung einer Legaldefinition

Ziel des nachfolgenden Abschnitts ist es, die Zusammenhänge zwischen den Einordnungsmerkmalen für das steuerliche Eigen- und Fremdkapital der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten aufzuzeigen. Anschließend werden im Rahmen einer Hauptkomponentenanalyse die Komponenten („Schnittmengen") extrahiert, um damit die Anzahl der Kriterien zwecks vereinfachter Definitionsfindung zu reduzieren. Hieraus wird anschließend ein Formulierungsvorschlag für eine sekundärrechtliche Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" abgeleitet.

1. Übersicht der Abgrenzungskriterien innerhalb der EU

In der nachfolgenden Tabelle sind zunächst die in den jeweiligen Mitgliedsstaaten maßgeblichen Einordnungskriterien zusammengefasst. An dieser Stelle sei bereits angemerkt, dass es sich bei den nachstehenden Abgrenzungsmerkmalen nicht um einen abschließenden Kriterienkatalog handelt. Vielmehr sind diese Kriterien als Indizien für die Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital anzusehen.

2. Kategorisierung der Abgrenzungskriterien

a) Hauptkomponentenanalyse

Um die herausgearbeiteten Einordnungskriterien (Tabelle 1) segmentieren und gleichzeitig deren Anzahl auf wenige Variablen reduzieren zu können, wird das multivariate Verfahren der Hauptkomponentenanalyse durchgeführt.[62, 63] Die Merkmale, die einen gleichen bzw. ähnlichen inhaltlichen Aspekt aufweisen, vorliegend also die gleiche Dimension der Begriffsdefinition „Gewinnausschüttungen" messen und miteinander zusammenhängen, können in einer Gruppe (Komponente) zusammengefasst werden, um eine vereinfachte Interpretation der Variablen bei der Entwicklung des Definitionsvorschlags zu gewähren.[64]

Den Ausgangspunkt der Analyse bilden zehn Stichprobenvariablen x_j, die die unterschiedlichen Einordnungskriterien ($j = 1, \ldots, 10$) für das steuerliche Eigenkapital in einem der jeweiligen 28 Mitgliedstaaten abbilden (vgl. Tabelle 1). Auf Basis korrelativer Beziehungen, die zwischen den betreffenden Variablen bestehen, werden die voneinander unabhängigen Hauptkomponenten y_k extrahiert, wobei sich jede einzelne Komponente als Linearkombination mehrerer Variablen x_j beschreiben lässt:[65]

$$y_k = l_{j1}x_1 + \ldots + l_{jk}x_j + \varepsilon_{jk}$$

wobei für $x_j \in \{0, 1\}$ und $j = (1, \ldots, 10)$ und $1 \leq k \leq j$ gilt.

Dabei stellt l_{jk} eine Ladung der jeweiligen Variable x_j auf der Komponente y_k dar. Der Tabelle 2 sind die Eigenwerte der Hauptkomponenten zu entnehmen, d.h. die durch die einzelne Komponente erklärten Teile der Gesamtvarianz[66]:

---

61 Die nachfolgend gewählte Vorgehensweise, die auf eine Abstimmung des Vorschlags für die Richtlinienvorschriften mit den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bestimmungen abzielt, ist der EU-Kommission nicht fremd. So wurden die nationalrechtlichen Rahmenbedingungen bspw. auch für Zwecke des Richtlinienentwurfs zur ZLR und der Anwendung ebendieser Richtlinie herangezogen, indem eine Übersicht mit den Quellensteuersätzen, die nach dem damals geltenden Recht der Mitgliedstaaten auf die Zinsen- und Lizenzzahlungen erhoben wurden, vorbereitet und dem Richtlinienvorschlag beigelegt wurde. Siehe Vorschlag für ZLR v. 24.1.1991, KOM(90) 571 endg. Für Zwecke der Anwendung der ZLR wurden ferner verschiedene Studien durchgeführt, die bspw. auch ein divergierendes Begriffsverständnis von „Zinsen" oder der Person des „Nutzungsberechtigten" in den einzelnen Mitgliedsstaaten dokumentieren sollten. Vgl. Bericht der Kommission an den Rat entsprechend Art. 8 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(2009) 179 endg.

62 Diese Methode ist wissenschaftlich anerkannt (z.B. in der Medizin, Soziologie, Psychologie, Markt- und Medienforschung sowie dem Controlling) und wird zur Klassifizierung der Daten und deren gleichzeitiger Reduktion auf wenige Komponenten verwendet; siehe *Fahrmeir/Hamerle/Tutz* (Hrsg.), Multivariate statistische Verfahren, 2 Aufl. 1996, S. 661. Anders als die Clusteranalyse, die die Daten entlang der Objekte klassifiziert, ermöglicht die Hauptkomponentenanalyse die Daten entlang der Variablen zu komprimieren und gleichzeitig diese auf wenige Variablen zu reduzieren, siehe *Blaikie*, Analyzing Quantitative Data: From Description to Explanation, 1. Aufl. 2003, S. 155.

63 Die nachfolgende Analyse wurde mit Hilfe von SPSS 21 durchgeführt. Für Zwecke der Analyse wurde die Variable „ist vorhanden" mit „1" und die Variable „ist nicht vorhanden" mit „0" kodiert und somit in binäre Daten umgewandelt. Obwohl das Verfahren grds. für intervallskalierte Variablen vorgesehen ist, ist deren Anwendung für binäre Merkmale ebenfalls möglich, siehe *Mislevy*, JES 1986, 3 (3 ff.); *Arminger*, Faktorenanalyse, 1. Aufl. 1979, S. 159. Den einhelligen Literaturhinweisen folgend, wurden, aufgrund des vorliegend binären Datensatzes, für die Erstellung der der Analyse zugrundeliegenden Korrelationsmatrix anstatt den Pearson-Koeffizienten die Phi-Korrelationskoeffizienten herangezogen; siehe *Kaltenhauser/Lee*, GA 1976, 305 (305 ff.); *Christofferson*, Psychometrika 1975, 5 (5 ff.); *Burt*, BJP 1950, 166 (166 ff.).

64 Siehe *Götze/Deutschmann/Link*, Statistik, 1. Aufl. 2002, S. 307.

65 Angelehnt an *Janssen/Laatz*, Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows, 3. Aufl. 1999, S. 445 und *Field*, Discovering Statistics using IBM SPSS Statistics, 4. Aufl. 2013, S. 669.

66 Vor der Anwendung des Verfahrens wurden sämtliche Variablen standarisiert und eine Transformation in sog. z-Werte vorgenommen, nach der der Mittelwert jeder Spalte der Datenmatrix Null und die Standardabweichung eins beträgt. Vertiefend dazu *Eckey/Kosfeld/Rengers*, Multivariate Statistik, 1 Aufl. 2002, S. 9. Da die Varianz (der Eigenwert) jeder einzelnen standardisierten Variable gleich eins ist und es insgesamt zehn verschiedene Variablen gibt, beträgt der Wert der gesamten zu erklärenden Steuerung vorliegend zehn.

		(1) Maßgeblichkeit des Zivil- bzw. Gesellschaftsrechts	(2) Maßgeblichkeit des Bilanzrechts	(3) Gesellschafts-anteil	(4) Gewinn-abhängigkeit	(5) Liquidations-erlös	(6) Verlust-partizipation	(7) unbegrenzte Laufzeit	(8) keine Rückzahlungs-verpflichtung	(9) Nach-rangigkeit	(10) Substance-Over-Form Grundsatz	kumulative Kriterien
1.	Belgien	X	-	(X)	-	-	-	-	X	-	-	n/a
2.	Bulgarien	-	X	-	X	-	-	X	(X)	X	X	4&7&9
3.	Dänemark	X	-	(X)	(X)	-	-	X	X	-	-	n/a
4.	Deutschland	(X)	X	(X)	X	X	X	≥ 30 Jahre	X	(X)	X	4 & 5
5.	Estland	-	X	(X)	X	-	-	-	X	-	X	n/a
6.	Finnland	X	-	(X)	X	X	X	≥ 50 Jahre	X	X	-	n/a
7.	Frankreich	-	-	X	X	X	X	-	(X)	X	X	3&4&5&6&9
8.	Griechenland	X	-	X	X	-	X	-	-	-	-	4&6
9.	Großbritannien	X	X	X	X	-	-	≥ 50 Jahre	X	-	X	n/a
10.	Irland	X	-	(X)	X	-	-	-	-	-	-	n/a
11.	Italien	(X)	(X)	X	X	-	-	-	X	-	(X)	n/a
12.	Kroatien	-	X (IAS 32)	(X)	X	-	-	(X)	X	(X)	X	n/a
13.	Lettland	-	-	(X)	X	-	-	-	X	-	-	n/a
14.	Litauen	-	X	X	X	-	-	-	-	-	X	n/a
15.	Luxemburg	-	X	(X)	X	-	X	X	X	X	X	n/a
16.	Malta	-	-	X	X	X	-	-	-	-	-	(2) von 3&4&5
17.	Niederlande	X	-	(X)	X	-	-	≥ 50 Jahre	X	X	-	4 & 7 & 9
18.	Österreich	-	-	(X)	X	X	-	X	X	X	-	4 & 5
19.	Polen	X	(X)	(X)	-	-	-	-	X	-	X	n/a
20.	Portugal	-	X (IAS 32)	(X)	X	-	-	(X)	X	(X)	X	n/a
21.	Rumänien	-	X (IAS 32)	(X)	X	-	-	(X)	X	(X)	X	n/a
22.	Schweden	(X)	X	(X)	X	-	-	(X)	X	-	X	n/a
23.	Slowakei	-	X	(X)	-	-	-	-	-	-	X	n/a
24.	Slowenien	-	X	X	X	-	-	-	-	-	X	n/a
25.	Spanien	X	X (IAS 32)	(X)	X	-	X	(X)	X	(X)	X	n/a
26.	Tschenchien	(X)	(X)	-	X	-	-	(X)	X	-	X	n/a
27.	Ungarn	-	X	X	(X)	-	-	-	-	-	X	n/a
28.	Zypern	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	n/a
Anzahl		**14**	**18**	**26**	**24**	**5**	**6**	**14**	**20**	**11**	**18**	**7**

Tabelle 1: Übersicht der Einordnungskriterien für das steuerliche Eigenkapital in der EU[67, 68]

67 n/a – nicht relevant; X – Kriterium gilt uneingeschränkt; (X) – Kriterium gilt eingeschränkt.
68 Zur Herleitung der einzelnen Einordnungskriterien *Kahlenberg/Kopec*, WTJ 2016, 44 ff.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	2,917	29,171	29,171	2,453	24,535	24,535
2	2,224	22,242	51,413	2,126	21,255	45,790
3	1,428	14,282	65,695	1,680	16,800	62,590
4	1,047	10,468	76,163	1,357	13,573	76,163

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Tabelle 2: Erklärte Gesamtvarianz

Nach dem sog. Kaiser-Kriterium ergeben sich vorliegend vier Hauptkomponenten, die jeweils größer als eins sind, d.h. einen Betrag der Gesamtstreuung von mehr als nur einer Variable erklären.[69] Diese vier Komponenten erklären zusammen 76,163 % der Gesamtvarianz aller, der Analyse zugrundeliegenden, Merkmale. Tabelle 3 zeigt die Ladungen der Einordnungskriterien auf die vier extrahierten Komponenten nach der Varimax-Rotation[70, 71]:

Rotierte Komponentenmatrix[a]

	Komponente			
	1	2	3	4
Maßgeblichkeit des ZivilR und GesellschaftsR	,222	-,271	,049	-,853
Maßgeblichkeit des BilanzR	,114	,977	-,058	,112
Gesellschaftsanteil	-,454	-,096	,554	-,115
Gewinnabhängigkeit	,440	-,012	,090	,578
Liquidationserlös	,127	-,316	,658	,342
Verlustpartizipation	,226	,077	,834	-,089
Unbegrenzte Laufzeit	,910	,041	,029	,046
Keine Rückzahlungsverpfl.	,799	,140	,070	-,153
Nachrangigkeit	,667	,092	,470	,327
Substance-Over-Form Grundsatz	,114	,977	-,058	,112

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.
Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 6 Iterationen konvergiert.

Tabelle 3: Rotierte Komponentenmatrix

Hieraus lässt sich ableiten, dass die Variablen „Maßgeblichkeit des Bilanzrechts" und „Substance-Over-Form Grundsatz" in der Komponente 2 am höchsten korrelieren, während Variablen „Gesellschaftsanteil", „Beteiligung am Liquidationserlös" und „Verlustpartizipation" einen bedeutenden positiven Zusammenhang in der Komponente 3 aufweisen. Die Merkmale „unbegrenzte Laufzeit", „keine Rückzahlungsverpflichtung" sowie „Nachrangigkeit" bilden die gemeinsame Komponente 1. Mit diesen drei Variablen korreliert auch die Variable „Gesellschaftsanteil", allerdings negativ. Das Merkmal der „Gewinnanhängigkeit" lädt am höchsten auf der Komponente 4.[72] Die Variable „Maßgeblichkeit des Zivilrechts" lädt hingegen auf keiner der extrahierten Komponenten bedeutsam positiv hoch. Diese Variable weist allerdings einen signifikanten negativen Zusammenhang mit der Komponente 4 auf. Letzteres deutet darauf hin, dass die Mitgliedstaaten, die die „Gewinnabhängigkeit der Vergütung" als unabdingbares Merkmal des (steuerlichen) Eigenkapitals ansehen, dem Substance-Over-Form Grundsatz nicht zwingend folgen.

Anhand dieser Korrelationen lässt sich folgende Zuordnung der Variablen zu den einzelnen Komponenten vornehmen:

Komponentennummer	Erklärte Variablen	Anzahl betroffener Mitgliedstaaten
Komponente 1: Dauer der Kapitalüberlassung	Unbegrenzte Laufzeit, keine Rückzahlungsverpflichtung sowie Nachrangigkeit	20
Komponente 2: Maßgeblichkeitsgrundsatz	Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts und Substance-Over-Form Grundsatz	18
Komponente 3: Gesellschafter(-ähnliche) Stellung	Gesellschaftsanteil, Liquidations- und Verlustpartizipation	28
Komponente 4: Gewinnabhängigkeit der Vergütung	Gewinnabhängigkeit	23

Tabelle 4: Extrahierte Komponenten mit den entsprechenden Abgrenzungsmerkmalen

b) Interpretation der Ergebnisse

Die in der Hauptkomponentenanalyse herausgearbeiteten Kategoriengruppen erscheinen auf den ersten Blick plausibel und nachvollziehbar, weshalb nachfolgend ein Abgleich im steuerlichen Kontext vorgenommen wird.

Das erste Einordnungsmerkmal „Maßgeblichkeit des Zivil- bzw. Gesellschaftsrechts" lädt auf keiner anderen Komponente signifikant positiv. Dies ist nach Auffassung der Verfasser auch sachgerecht, da im Regelfall einerseits elementare Unterschiede zwischen rechtlichen Anforderungen der Mitgliedstaaten selbst und anderseits zwischen wirtschaftlichem Verständnis (Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts) herrschen können. Gleichwohl ist es aber statthaft, dass die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts sowie der Substance-Over-Form Ansatz mit den Koeffizienten jeweils von 0,977 auf der gemeinsamen Komponente 2 („Maßgeblichkeitsgrundsatz") hoch laden, da es sich

69 Dem Kaiser-Kriterium zufolge sollen nur diejenigen Komponenten extrahiert werden, die einen Eigenwert von mehr als eins aufweisen. Ausführlich dazu siehe *Schwaiger/Meyer*, Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, 1. Aufl. 2009, S. 469.

70 Weil nach der einfachen Komponentenstruktur die Zuordnung der Variablen zu den einzelnen Komponenten nicht eindeutig war (zwei oder drei Komponenten haben eine vergleichbar hohe Ladung in Bezug auf die gleiche Komponente gezeigt), wurde eine rotierte Komponentenmatrix erzeugt. Das Rotationsverfahren besteht in der Drehung bzw. Transformation der „einfachen" Komponentenmatrix (gedreht werden die einzelnen Ladungen), um eine zuverlässige Interpretation der Ladungen zu gewähren. Siehe *Schendera*, Clusteranalyse mit SPSS, 2009, S. 203 f.

71 Für die verschiedenen Rotationsverfahren siehe *Kim/Mueller*, Factor Analysis: Statistical Methods and Practical Issues, 1. Aufl. 1978, S. 37 ff.; *Rummel*, Applied Factor Analysis, 1. Aufl. 1970, S. 386 f.

72 Die Variable „Gewinnabhängigkeit" lädt ebenfalls positiv hoch auf der Komponente 1 (Korrelation von 0,440), da die Korrelation mit der Komponente 4 aber wesentlicher ist (Korrelation von 0,578), wird diese Variable separat dieser letztgenannten Komponente zugeordnet.

bei Letzterem lediglich um eine besondere Ausprägung der bilanziellen Maßgeblichkeit handelt.[73]

Weiterhin setzen einige Mitgliedsstaaten die Partizipation an potentiellen Verlusten oder am Liquidationserlös als entscheidende Einordnungskriterien für steuerliches Eigenkapital voraus. Nach der vorstehenden Analyse können diese beiden Variablen, gemeinsam mit der Variable „Gesellschaftsanteil", die gleiche Komponente 3 („Gesellschafter(-ähnliche) Stellung") inhaltlich prägen. Offenkundig impliziert der „klassische" Gesellschaftsanteil zwangsläufig die Partizipation an auflaufenden Verlusten respektive einem Liquidationserlös. Entscheidend hierbei ist ferner, dass kein umgekehrter Zusammenhang dahingehend besteht, als die bloße Partizipation an Verlusten oder am Liquidationserlös zwingenderweise auf eine Gesellschafterstellungen schließen lässt. Hierdurch würde allenfalls eine gesellschafterähnliche Stellung ermöglicht und demzufolge nur eine Annäherung an den „ordentlichen" Gesellschafterstatus erreicht, welcher im Regelfall durch eine kapitalmäßige Beteiligung zum Ausdruck kommt.

Ferner lässt sich anführen, dass die unbegrenzte Laufzeit als eine Ausprägungsform der fehlenden Rückzahlungsverpflichtung verstanden werden kann und mithin mit den Ladungskoeffizienten von 0,910 (unbegrenzte Laufzeit) und 0,799 (keine Rückzahlungsverpflichtung) die gleiche Komponente 1 („Dauer der Kapitalüberlassung") charakterisieren. Geht man nämlich davon aus, dass eine solche Rückzahlungsverpflichtung nicht besteht, so impliziert dies zwangsläufig eine unbegrenzte Laufzeit der Kapitalüberlassung als Klassifizierungsmerkmal. Hierunter sollten zudem auch die Fälle zu subsumieren sein, in denen eine sehr lange Laufzeit der Kapitalüberlassung[74] für die Annahme von Eigenkapital erforderlich ist, weil in diesen Fällen der Barwert des Rückzahlungsbetrags gegen null konvergiert.

Auf der verbleibenden Komponente 4 lädt nur eine einzige Variable „Gewinnabhängigkeit der zu leistenden Vergütung" vergleichsweise positiv hoch.

Führt man nunmehr die anhand der Hauptkomponentenanalyse konzipierten Komponenten mit den in Tabelle 1 vorskizzierten Länderinformationen zusammen, lässt sich eine deutliche Verdichtung der identifizierten Abgrenzungsmerkmale (vgl. Tabelle 4) feststellen. Aus den vorstehenden Erkenntnissen kann nunmehr ein selbständiger Definitionsansatz für einen sekundärrechtlichen Begriff für „Gewinnausschüttungen" abgeleitet werden, der aufgrund der breiten Überschneidungen mit den bisherigen Länderbestimmungen einer allgemeinen Akzeptanz in den EU-Mitgliedstaaten zugänglich sein dürfte.

3. Entwicklung einer Legaldefinition von Gewinnausschüttungen

In Anbetracht der Tatsache, dass eine entsprechende Richtlinienänderung durch den Rat nach Maßgabe des Art. 115 AEUV Einstimmigkeit unter den 28 EU-Staaten erfordert,[75] wäre es politisch zielführend, einen Definitionsansatz aus den identifizierten Schnittmengen abzuleiten, die in der Mehrheit der EU-Staaten anzutreffen sind. Außerdem sollte eine solche Legaldefinition idealerweise auch die vielfältigen und flexiblen Ausgestaltungsformen von Finanzinstrumenten, die letztlich Auslöser der Richtlinienänderung waren,[76] berücksichtigen.

Mit Blick auf die Tabelle 4 ist zu konstatieren, dass eine entsprechende Legaldefinition sowohl gesellschaftsrechtliche als auch vermögensmäßige bzw. gesellschafterähnliche Beteiligungen umfassen sollte, bei denen aber zumindest die Kriterien, die auf Komponenten 1, 3 und 4 laden, erfüllt sein sollten. Mithin könnte aus dem Richtlinienentwurf 1975[77] und den vorstehenden Erkenntnissen aus der Hauptkomponentenanalyse folgende Musterformulierung für eine sekundärrechtliche Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen" abgeleitet werden:

„Für Zwecke der Richtlinie bezeichnet der Ausdruck „Gewinnausschüttungen" alle Vergütungen, die auf einem Gesellschaftsanteil beruhen und die die Tochtergesellschaft aufgrund einer ordnungsmäßigen Entscheidung ihrer zuständigen Organe an die Muttergesellschaft ausschüttet. Darüber hinaus umfasst der Ausdruck „Gewinnausschüttungen" auch solche Vergütungen und sonstige Vorteile, denen eine vermögensmäßige Beteiligung am Gewinn der zahlenden Gesellschaft zugrunde liegt und bei denen die Kapitalüberlassung an keine konkrete Rückzahlungsverpflichtung geknüpft oder die Rückzahlungsverpflichtung nachrangig ist."

Eine derartige Formulierung berücksichtigt sowohl gesellschaftsrechtliche als auch vermögensmäßige Beteiligungsformen.[78] Auch Vergütungen auf hybride Fi-

73 Dieser Grundsatz ist explizit in IAS 24.10 geregelt und besagt als einer der maßgeblichen IFRS-Bewertungsgrundsätze, dass bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen der wirtschaftliche Gehalt der Beziehung und nicht allein die rechtliche Gestaltung zu prüfen ist. Siehe auch *Hennrichs/Kleindieck/Watrin*, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 5 EL 2014, IAS 24 Rz. 28.

74 So etwa in Deutschland bei einer Laufzeit von 30 Jahren oder 50 Jahren in den Niederlanden.

75 Siehe bereits FN 60.

76 Zu den Gründen der Richtlinienänderung siehe bereits Abschnitt II.1.

77 Vgl. FN 57 und 59.

78 Das in Art. 3 Abs. 1 a) und b) MTR vorgesehene Erfordernis „des Anteils der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft" ist sekundärrechtlich ebenfalls nicht definiert. Daher kann eine derartige Definition, die neben kapitalmäßiger Beteiligung auch eine vermögensmäßige Beteiligung für die Anwendung der MTR zulässt, vom Wortlaut her nicht ausgeschlossen werden. In dem in der Rs. *Les Verges du Vieux Tauves SA* gefällten Urteil (v. 22.12.2008 – C-48/07, Slg. I 2008, 10649), in dem der EuGH über die Auslegung des Begriffes der „Kapitalbeteiligung" zu bestimmen hatte, wurde in der Rz. 38 ausgeführt, dass der Begriff des „Anteils am Kapital" i.S.d. Art. 3 der MTR auf das zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft bestehende Rechtsverhältnis hindeutet. Die Generalanwältin *Sharpston* betonte in ihren Schlussanträgen in der o.g. Rs., dass der Begriff eines „Anteils am Kapital" im Kontext der Richtlinienziele, zu denen u.a. die Vermeidung der Doppelbesteuerung zählt, zu verstehen ist und nicht in erster Linie im Bereich des Gesellschaftsrechts angesiedelt ist. Siehe Schlussanträge v. 3.7.2008 – C-48/07, Rz. 58 i.V.m. Rz. 47.

nanzierungsformen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen wären mitumfasst. Folglich ließe ein solcher Entwurf die aus der abweichenden Einordnung resultierenden Qualifikationskonflikte direkt angehen und dürfte zudem konsensfähig sein, womit eine erneute Richtlinienänderung politisch wohl umsetzbar wäre.

4. „Soll-Zustand“: Überprüfung der Legaldefinition und weiterhin bestehende Problemfelder

Zunächst ist voranzustellen, dass dem entwickelten Definitionsvorschlag nicht die Aufgabe zuteil wird, eine trennscharfe Abgrenzung zwischen steuerlichem Eigen- und Fremdkapital bzw. der daraus fließenden Vergütungen in Form von „Gewinnausschüttungen“ oder „Zinsen“ auf europäischer Ebene zu konstituieren. Sekundärrechtlich soll nämlich keine Vollharmonisierung in Form einer strikt-dichotomen Trennlinie vollzogen werden, wann unter steuerlichen Gesichtspunkten von Eigen- bzw. Fremdkapital auszugehen ist. Vielmehr wird dort dem Ziel gefolgt, bestimmte Vorgaben zu entwickeln, wann ausgewählte binnenmarktinterne Vergütungen von den Vorzügen der MTR bzw. der ZLR profitieren sollen, um damit eine gewisse Rechtssicherheit zu gewährleisten. Der angestrebte „Soll-Zustand“ ist der folgenden Darstellung zu entnehmen:

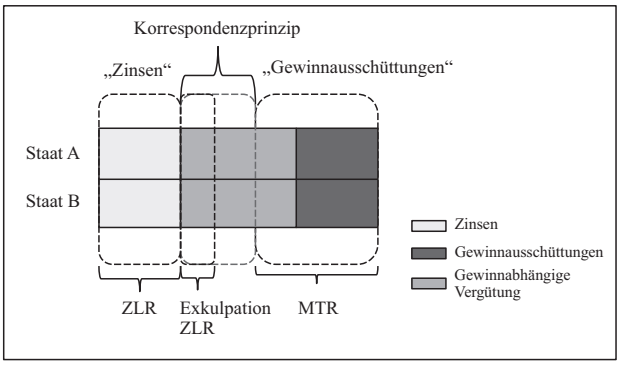

Abbildung 3: „Soll-Zustand“ mit eingeschränktem Korrespondenzprinzip

Aus der Abbildung 3 ist ersichtlich, dass die Implementierung einer sekundärrechtlichen Legaldefinition des Gewinnausschüttungsbegriffs dazu beitragen würde, den aktuell existenten „Graubereich“ deutlich zu reduzieren. Dieser würde fortan lediglich einen „Restposten“ für Vergütungen darstellen, die sich sekundärrechtlich weder unter die Legaldefinition von „Zinsen“ i.S. der ZLR, noch unter jene von „Gewinnausschüttungen“ i.S. der MTR subsumieren lassen.[79] Nur in diesem „Graubereich“ sollte das durch die Änderungsrichtlinie 2014/86/EU eingeführte Korrespondenzprinzip zur Anwendung gelangen. Folglich würden die bereits umfassend erläuterten Problemsituationen, die durch das Korrespondenzprinzip verursacht werden, auf komplexe Finanzinstrumente begrenzt, die den sekundärrechtlichen Legaldefinitionen nicht zugänglich wären.

Dass der „Graubereich“ nicht vollständig reduziert wird, ist u.E. unschädlich. Wie bereits erläutert, zielt der alternative Lösungsansatz nicht darauf ab, eine abschließende Grenze zwischen unionsrechtlichen „Zinsen“ und „Gewinnausschüttungen“ zu ziehen. Vielmehr sollen die Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene erleichtert werden, indem konkrete Zahlungsvorgänge innerhalb des Binnenmarkts privilegiert bleiben. Dies ließe sich durch eine Legaldefinition des Zinsbegriffes i.S. der ZLR einerseits und des entwickelten Gewinnausschüttungsbegriffs anderseits erreichen. Ein solcher „Soll-Zustand“ würde in einem ersten Schritt das Problem abweichender Qualifizierungsmerkmale zwischen den Mitgliedsstaaten direkt angehen und eine einheitliche Legaldefinitionen für bestimmte Vergütungsformen im Binnenmarkt bereitstellen. Erst in einem zweiten Schritt, wenn sekundärrechtliche Definitionen nicht erfüllt werden, sollte die rechtsfolgenseitige „Reparatur“ in Form einer korrespondierenden Behandlung zum Tragen kommen. Eine derartige Vorgehensweise würde zum einen ermöglichen, die zurzeit existenten objektiven Qualifikationskonflikte erheblich einzudämmen und zum anderen den Anwendungsbereich des ohnehin als misslungen eingestuften Korrespondenzprinzips einzuschränken. Besonders hervorzuheben ist außerdem, dass der angestrebte „Soll-Zustand“ gleichzeitig zu mehr Rechtssicherheit beitragen würde, weil sich Steuerpflichtige bei der Strukturierung von Finanzinstrumenten bereits im Vorfeld darauf einstellen könnten, ob das betreffende Instrument unter die Begriffsdefinition der jeweiligen Richtlinie fällt und damit begünstigungsfähig ist.

IV. Zusammenfassung

Die Nutzung hybrider Finanzinstrumente hat in jüngster Vergangenheit zu einem steuerpolitischen Aktionismus dahingehend geführt, als die Bestimmungen der MTR um ein sog. materielles Korrespondenzprinzip ergänzt wurden. Diese Richtlinienänderung war Gegenstand der vorstehenden Untersuchung, deren Ergebnisse wie folgt thesenförmig zusammengefasst werden können:

- Die Einführung des materiellen Korrespondenzprinzips wurde mit der Beseitigung von Qualifikationskonflikten, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen (können), gerechtfertigt. Eine korrespondierende Behandlung verhilft auch potentielle Gestaltungslücken zu schließen.
- Das Korrespondenzprinzip als regulative Maßnahme dient zwar der Beseitigung doppelter Nichtbesteuerung, verursacht aber gleichzeitig Doppelbelastungen (z.B. bei der Interaktion mit innerstaatlichen Unterkapitalisierungsvorschriften) und bewirkt eine – zumindest mittelbare – Qualifikationsverkettung.
- Die weiterhin bestehende Maßgeblichkeit innerstaatlicher Abgrenzungskriterien lässt an der Kompetenzgrundlage für die Richtlinienänderung (Art. 115 AEUV) zweifeln.
- Mithilfe einer sekundärrechtlichen Legaldefinition von „Gewinnausschüttungen“ könnte potentiellen Qualifikationskonflikten innerhalb des Binnenmarkts

79 Diese fallen nämlich nicht unter die Zinsdefinition der ZLR bzw. werden von dieser aufgrund einer Exkulpationsklausel in Art. 4 Abs. 1 lit. a) bis d) ZLR unilateral ausgenommen.

effektiver vorgebeugt werden. Ferner würde eine solche Legaldefinition den genannten Richtlinienzielen entsprechen.

- Eine derartige Legaldefinition sollte sich an den in den EU-Mitgliedstaaten überwiegend anerkannten Abgrenzungskriterien orientieren, um einerseits politisch konsensfähig zu sein und andererseits nicht an der Rechtssystematik der Mitgliedsstaaten zu rütteln. Ausgehend von den einzelstaatlichen Regelungen wurde mithilfe von Hauptkomponentenanalyse eine solche Legaldefinition für „Gewinnausschüttungen" entwickelt.
- Das europäische Sekundärrecht verfolgt keinesfalls das Ziel, eine Vollharmonisierung anzustreben und mithin eine dichotome Trennlinie zwischen steuerlichem Eigen- und Fremdkapital bzw. „Zinsen" und „Gewinnausschüttungen" zu formulieren, sondern ist allein darauf ausgerichtet, bestimmte konzerninterne Vorgänge steuerlich zu privilegieren.
- Für den verbleibenden „Graubereich" kann das Korrespondenzprinzip Besteuerungslücken schließen und Gestaltungspotentiale eindämmen.

Wider die No-Floating-Income-Theorie im Abkommensrecht

Eine (wissenschaftstheoretische) Kritik der Rechtspraxis

TOBIAS HAGEMANN, Frankfurt/Oder*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
1. Problemstellung und Rechtfertigung der Untersuchung
2. Von der richterlichen Vermutung zur Theorie
3. Zielsetzung und Gang der Untersuchung
II. Grundlagen der No-Floating-Income-Theorie
1. Begründung der Theorie im innerstaatlichen Recht
2. Wirkungsweise der Theorie: Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte
III. Unverträglichkeit der No-Floating-Income-Theorie mit Abkommensrecht
1. Anwendung der Theorie im Abkommensrecht
2. Eigene Stellung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
3. Wortlaut des Abkommens erfordert keine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat
4. Abkommenssystematik stützt Existenz betriebsstättenloser Einkünfte
a) Grundsätze des Völkerrechts erfordern keine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat
b) Widerspruch der Theorie mit abkommensautonomen Zuordnungen
c) Notwendigkeit bilateral betriebsstättenloser Einkünfte in Mehrstaatensachverhalten
5. Teleologische Abkommensauslegung widerspricht No-Floating-Income-Theorie
a) Vorüberlegungen zur teleologischen Auslegung
b) Theorie widerspricht dem OECD-Musterkommentar
c) Theorie entspricht nicht einem internationalem Verständnis
d) Normentelos spricht ebenfalls gegen No-Floating-Income-Theorie
IV. Thesenförmiges Fazit

Nach der Rechtsprechung des BFH müssen gewerbliche Einkünfte und Wirtschaftsgüter stets einer Betriebsstätte zugeordnet werden. Dies gilt für das nationale Recht wie für das Abkommensrecht und führt zu einer Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte. Der vorliegende Beitrag untersucht diesen Zuordnungsmaßstab vor dem Hintergrund des Abkommensrechts und kommt zu dem Ergebnis, dass die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte im Widerspruch zum OECD-Musterabkommen steht. Der Beitrag plädiert folglich für die Nichtanwendung dieses Zuordnungsmaßstabs und mithin für die Akzeptanz von Floating Income im Abkommensrecht.

According to the judicature of the Federal Fiscal Court, business income and business assets always need to be allocated to a PE. This practice applies to domestic law as well as to treaty law and amounts to a force of attraction of the exclusive PE. The article at hand evaluates this allocation standard against the background of treaty law, concluding that the denial of floating income may lead to results that are in breach with treaty law as provided for by the OECD Model. Therefore, the article pleads for non-application of this allocation standard and, hence, for acceptance of floating income under treaty law.

I. Einleitung

1. Problemstellung und Rechtfertigung der Untersuchung

Die Besteuerung von Betriebsstätten ist „eines der umstrittensten Themen im internationalen Steuerrecht"[1]. Das sog. Betriebsstättenprinzip umfasst neben der Frage, wann eine Betriebsstätte vorliegt, insb. die Zuordnung von Einkünften zu dieser Betriebsstätte.[2] Diese Zuordnung ergibt sich im innerstaatlichen Recht – ebenso wie originär im Abkommensrecht[3] – durch den normübergreifenden[4] Maßstab des Veranlassungsprinzips.[5] Danach sind Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte zuzuordnen, wenn sie dieser dienen,[6] und Einkünfte, wenn sie durch die Betriebsstättentätigkeit erwirt-

* *Tobias Hagemann, M.Sc., LL.M.*, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung und Doktorand am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) an der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt/Oder.

1 *Haiß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, S. 5.

2 Vgl. z.B. *Hemmelrath* in Vogel/Lehner, DBA[6], 2015, Art. 7 OECD-MA Rz. 3; *Ditz* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 65; *Sasseville/Vann* in Vann et al, Global Tax Treaty Commentaries, 2015, Art. 7 OECD-MA unter 3.1.1.; *Reimer* in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Tax Conventions[4], Bd. I, 2015, Art. 7 OECD-MA Rz. 56.

3 So explizit BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788 Tz. 19; v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703 Tz. 14; v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336 unter II.2.c)bb)ccc); s. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[3], 2011, Rz. 18.13; *Niehaves* in Haase, AStG/DBA[2], 2012, Art. 7 OECD-MA Rz. 48.

4 S. eingehend *Prinz*, StuW 1996, 267 ff.

5 S. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140 unter B.2.a) und B.2.e); v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605 unter II.3.c); s. auch *Wassermeyer*, IStR 2005, 84 ff.; *Andresen* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz. 2.38 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 18.34 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[7], 2011, S. 681 f.

6 BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63 unter II.2.; v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12 unter II.1.c); s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4.

schaftet sind.[7] Flankiert[8] wird das Veranlassungsprinzip neuerdings durch die Umsetzung des sog. „Authorised OECD Approach"[9] (AOA) in § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV[10]. Die Zuordnung richtet sich nunmehr (auch) nach der Ausübung von Personalfunktionen und der Übernahme von Risiken.[11]

Was die beiden genannten Zuordnungsmaßstäbe betrifft, so greifen diese nur dann, wenn mindestens zwei Betriebsstätten bestehen.[12] Besteht nur eine Betriebsstätte, so wendet der BFH in nunmehr st. Rspr.[13] einen eigenen Zuordnungsmaßstab an: Betriebliche[14] Einkünfte und Wirtschaftsgüter müssen stets dieser einzigen Betriebsstätte zugeordnet werden; betriebsstättenlose Einkünfte (Floating Income[15]) kann es nicht geben.[16] Auf eine Überprüfung des sonst erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs kommt es dann nicht mehr an.[17]

Dieser zunächst zu Streitfragen des nationalen Rechts entwickelte Maßstab wird vom BFH zunehmend auch für abkommensrechtliche Zuordnungen herangezogen.[18] Liegt die einzige Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat, ergeben sich daraus keinerlei Konsequenzen, weil dem anderen Staat mangels dortiger Betriebsstätte ohnehin die Besteuerung der Unternehmensgewinne untersagt ist.[19] Auswirkungen ergeben sich jedoch, wenn die einzige Betriebsstätte nicht im Ansässigkeitsstaat belegen ist, was insb. bei der Beteiligung natürlicher Personen an Personengesellschaften in anderen Staaten relevant ist.[20] Dann können dem Staat der (einzigen) Betriebsstätte erhöhte Besteuerungsrechte zugewiesen und dem Ansässigkeitsstaat bei Fehlen einer Betriebsstätte Besteuerungsrechte entzogen werden, weil ihm die Vermeidung der Doppelbesteuerung obliegt und damit sein Besteuerungsrecht mit steigendem Zugriff des Quellenstaats

7 Vgl. z.B. *Schaumburg* in Lüdicke, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, S. 53 (65, 75); *Wassermeyer* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht², 2008, § 7 Rz. 302; *Nieland* in Bordewin/Brandt, EStG, Stand: September 2015, § 34d EStG Rz. 29; zum „Erwirtschaften" von Einkünften allg. auch *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht²², 2015, § 8 Rz. 150 ff.

8 Zu Problemen des Nebeneinander der ertragsteuerlichen Gewinnzuordnung nach dem Veranlassungsprinzip und den Vorschriften in § 1 Abs. 5 AStG s. z.B. *Schnitger*, IStR 2012, 633 (635); *Ditz*, ISR 2013, 261 (263 f.).

9 S. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, abrufbar unter www.oecd.org; dazu stellvertretend die Dissertationen von *Mödinger*, Internationale Erfolgsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, passim; *Heyd*, Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebsstättenstrukturen, 2014, passim; *Froitzheim*, Steuerliche Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und deren Auswirkung auf die Gewinnabgrenzung, 2015, passim.

10 Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung), BGBl. I 2014, 1603.

11 S. zur Bedeutung von Personal(funktionen) eingehend *Schön*, British Tax Review 2010, 554 ff.; zur Zuordnung von Personalfunktionen eingehend *Dziurdź*, World Tax Journal 2014, 135 (155 ff.); zur Bedeutung von Risiken allg. *Schön*, StuW 2015, 69 ff.; zur Zuordnung von Risiken allg. z.B. *Kamphuis*, Tax Planning International Transfer Pricing 7/2009, 4 ff.; zur Zuordnung von Risiken zu Betriebsstätten nach dem AOA z.B. *Froitzheim*, Selbständigkeitsfiktion (FN 9), S. 56 ff.

12 Vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG¹⁴, § 50d Rz. 45.

13 BFH v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577 unter II.5.a) und II.6.; v. 17.11.1999 (FN 5), unter II.3.b); v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 unter II.1.b)bb)bbb); v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 unter II.5.e)cc); v. 16.12.2008 – I R 23/07 (NV), Orientierungssätze bei juris; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019 Tz. 28; v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156 Tz. 27; v. 12.6.2013 – I R 47/12, BStBl. II 2014, 770 Tz. 15; v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 Tz. 25; zustimmend jüngst auch FG Köln v. 13.3.2014 – 10 K 3822/13, EFG 2014, 1138 unter 1.; ähnlich auch BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148 unter II.2.a); v. 13.11.2013 – I R 67/12, BStBl. II 2014, 172 Tz. 17; v. 11.3.2015 – I R 10/14, BFH/NV 2015, 921 Tz. 9.

14 Wirtschaftsgüter und Einkünfte des Privatvermögens sind davon nicht betroffen, vgl. auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (51). Die zwingende Zuordnung gilt auch für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und feste Einrichtungen, BFH v. 28.10.2009 (FN 13), Tz. 28.

15 In Anlehnung an frei „schwebende" Einkünfte, so z.B. *Wassermeyer*, Der Konzern, 2008, 338 (341).

16 Zu unterscheiden von der Möglichkeit betriebsstättenloser Einkünfte ist die Frage, ob betriebliche Einkünfte außerhalb einer Betriebsstätte besteuert werden können. Dass dies möglich ist, belegen bereits § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) bis g) EStG, s. auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (52): territoriale betriebsstättenlose Einkünfte; dazu auch *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494, 2014, S. 51 ff. und S. 159 ff.; *Wassermeyer*, Der Konzern 2008, 338 (341), weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Einkünfte aufgrund der Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte gleichzeitig inländische und ausländische sind. Die Ausweitung des Katalogs in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt somit lediglich eine Ausweitung der territorialen Zugriffe dar; um die Festlegung betriebsstättenloser Einkünfte handelt es sich dabei nicht, so zutreffend *Gosch* in Lüdicke, Praxis und Zukunft des Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 40, Podiumsdiskussion.

17 Vgl. auch *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49, die davon ausgehen, dass bei nur einer Betriebsstätte der Veranlassungszusammenhang automatisch bei dieser Betriebsstätte liegen muss; s. auch *Frotscher* in Frotscher/Geurts, EStG, Stand: September 2015, § 50d EStG Rz. 238a: bei nur einer Betriebsstätte kommt § 1 Abs. 5 AStG nicht zur Anwendung.

18 So (soweit ersichtlich) erstmals explizit BFH v. 2.12.1992 (FN 13), unter II.6.; ausführlich zur Rspr. unten Abschn. III.1.

19 S. unten Abschn. III.3.

20 Vgl. BFH v. 2.12.1992 (FN 13); v. 13.2.2008 (FN 13); v. 12.6.2013 (FN 13); v. 11.12.2013 (FN 13): Am Wohnsitz des Gesellschafters sind vielfach die Voraussetzungen einer (Mitunternehmer-)Betriebsstätte nicht erfüllt. Bei Kapitalgesellschaften wird zwar regelmäßig eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat vorliegen, vgl. *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (109), gleichwohl ist in Mehrstaatensachverhalten auch denkbar, dass eine Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat nur ihren Sitz, jedoch keine Betriebsstätte unterhält. Ferner erlangt dieser Zuordnungsmaßstab Bedeutung für sportlich oder künstlerisch tätige Gewerbetreibende, vgl. *Hruschka* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 5 OECD-MA Rz. 78. Darüber hinaus kam der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte Bedeutung bei Einzelunternehmen bzw. im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu, vgl. BFH v. 28.7.1993 (FN 13) bzw. v. 11.3.2015 (FN 13).

sinkt.[21] Im Ergebnis können sich durch die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte Doppelbesteuerungen ergeben;[22] ggf. kann es auch zu Minderbesteuerungen kommen.[23] Die Vielzahl der Entscheidungen des BFH belegt die hohe praktische Bedeutung dieses Zuordnungsmaßstabs.[24]

2. Von der richterlichen Vermutung zur Theorie

Die anfangs von einer Vermutung[25] ausgehende Rspr. des BFH, nach der das innerstaatliche Steuerrecht keine betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünfte kennt, hat sich inzwischen zur st. Rspr. entwickelt und wird von der im Schrifttum herrschenden Auffassung geteilt.[26] Diese Auffassung wird – in Abgrenzung zu den im Schrifttum gewählten Bezeichnungen der Gegenauffassung als „Floating-Income-Theorie"[27] bzw. als „Theorie der betriebsstättenlosen Einkünfte"[28] – im Folgenden No-Floating-Income-Theorie (kurz: Theorie) genannt.

Unter einer Theorie wird ein System aus mehreren Hypothesen verstanden,[29] mit dessen Hilfe das in einem Zustand vorhandene Wissen dargestellt wird, um einen Ausschnitt der Realität zu erklären.[30] Die vorliegende Theorie besteht aus zwei Hypothesen:

- Zunächst soll es keinen Gewerbebetrieb geben können, der nicht über wenigstens eine Betriebsstätte verfügt.[31] Dementsprechend wird der Ursprung der Theorie in der Rspr. gesehen,[32] der zufolge das Fehlen einer anderen Betriebsstätte „zwangsläufig zu dem Ergebnis [führt], die Wohnung des Stpfl. als seine Arbeits- und Betriebsstätte zu bezeichnen"[33].
- Die zweite Hypothese baut darauf auf und nimmt eine Zuordnung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern zu dieser (einzigen) Betriebsstätte vor, wenn es an weiteren Betriebsstätten fehlt.[34] Dann gelten die Einkünfte zwangsläufig als durch diese Betriebsstätte veranlasst.[35]

Wird eine Theorie durch Aufstellung von Hypothesen gebildet, so geht damit aus wissenschaftstheoretischer Sicht die Notwendigkeit einer Begründung einher.[36] Die Erkenntnis ist mit hinreichenden Gründen zu belegen.[37] Dabei erfolgt im (Steuer-)Recht die Erkenntnisgewinnung mit den juristischen Methoden.[38] Hypothesen als Resultate der Erkenntnisgewinnung sind

21 Treffend *Hey*, IWB 2004, Fach 3, Gruppe 1, 2003 (2005).

22 S. BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 1: Die der einzigen Betriebsstätte in Deutschland zugeordneten Zinsen wurden in Italien besteuert.

23 Wenn der Betriebsstättenstaat der Auffassung Deutschlands als Ansässigkeitsstaat nicht folgt; s. auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49: steuergestalterische Begründung von Floating Income.

24 S. FN 13; dabei kommt der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte durch Existenz von § 50d Abs. 10 EStG gesteigerte Bedeutung zu, weil nunmehr bei Sonderbetriebserträgen stets Unternehmensgewinne vorliegen und somit eine Zuordnung stets zwingend ist, zumal im Schrifttum davon ausgegangen wird, dass die Zuordnungsregel in § 50d Abs. 10 Satz 3 EStG teilweise zu kurz greift, vgl. jüngst z.B. *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2015, 734 (735 f.) m.w.N. Dagegen soll es auf eine Zuordnung nicht angekommen sein, wenn Art. 10–12 oder Art. 21 OECD-MA anwendbar waren, vgl. *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242). S. auch Abschn. III.4.b).

25 BFH v. 2.12.1992 (FN 13), unter II.6: Es ist „davon auszugehen", dass Einkünfte nur durch inländische Betriebsstätte erzielt werden.

26 Zum nationalen Recht *Wassermeyer*, IStR 1994, 28; *Wassermeyer*, IStR 1995, 230 (231); *Wassermeyer*, IStR 2004, 676; *Wassermeyer*, Der Konzern 2008, 338 (340 f.); *Wassermeyer*, FR 2010, 537 (540); *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (41); *Wassermeyer* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften in Internationalen Steuerrecht², 2015, Rz. 2.14; *Wassermeyer* in FS Haarmann, 2015, S. 973 (987 f.); *Schauhoff*, IStR 1995, 108 (110); *Enneking/Denk*, DStR 1997, 1911 (1916); *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (110); *Frotscher* in Frotscher/Geurts (FN 17), § 49 EStG Rz. 69; *Schauhoff/Idler*, IStR 2008, 341 (342); *Apitz*, EStB 2008, 130 (131); Meretzki, IStR 2009, 217 (220); *Gosch*, BFH/PR, 2008, 234 (236); *Gosch* in FS Spindler, 2011, S. 379 (393 f.); *Gosch*, SWI 2011, 324 (333); *Gosch* in Kirchhof (FN 12), § 34d EStG Rz. 8 und § 49 EStG Rz. 15; *Maier* in Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung², 2011, Rz. 575; *Strunk* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴, 2012, Rz. 4.100; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 5.322; *Jelinek* in Bordewin/Brandt (FN 7), § 49 EStG Rz. 78; *Roth* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: September 2015, § 49 EStG Rz. 260; *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (51); *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 (2115 ff.); *Cloer/Hagemann/Kahlenberg/Vogel*, PIStB 2012, 331 (333); *Jesse*, FR 2013, 629 (634); *Ackert/Riedel/Riedl/Trost*, ISR 2014, 73 (77); *Schmidt*, PIStB 2014, 6 (8); *Reiß* in Kirchhof (FN 12), § 15 EStG Rz. 313 FN 5; *Baßler* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand: August 2015, § 2 AStG Rz. 103; *Stemler*, Sondervergütungen bei Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, S. 60 ff.; *Zimmermann/Könemann* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Stand: Juni 2015, § 2 AStG Rz. 90.1; *Stahl*, Die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, 2013, S. 125; wohl auch *Pinkernell*, IStR-LB 2013, 59 (60); *Pinkernell*, Steuergestaltung (FN 16), S. 150; *Herrmann* in FS Frotscher, 2013, S. 191 (198).

27 *Wassermeyer*, IStR 2010, 241.

28 *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49.

29 Vgl. nur *Kornmeier*, Wissenschaftstheorie und wissenschaftliches Arbeiten, 2007, S. 84 m.w.N.

30 Vgl. *Balzer*, Die Wissenschaft und ihre Methoden², 2009, S. 15, 47.

31 S. BFH v. 28.7.1993 (FN 13), unter II.2.b); v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434, Leitsatz; v. 19.12.2007 (FN 13), unter II.1.b)bb)bbb); s. auch BMF v. 24.12.1999 (FN 6), Tz. 1.1.1.1.

32 S. z.B. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 5.322; *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (50).

33 BFH v. 18.10.1962 – IV 319/60 U, BStBl. III 1963, 38; ähnlich auch BFH v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317.

34 So BFH v. 2.12.1992 (FN 13), unter II.6.; v. 13.2.2008 (FN 13), unter II.5.e)cc); v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 25.

35 Vgl. *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49.

36 Vgl. *Kornmeier*, Wissenschaftstheorie (FN 29), S. 96 f.; *Schülein/Reitze*, Wissenschaftstheorie für Einsteiger³, 2012, S. 24 f.

37 Vgl. *Aristoteles*, Lehre vom Beweis oder zweite Analytik, 1976, S. 28 ff.

38 Vgl. in diesem Sinne *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff², 1991, S. 78 ff.

nicht unumstößlich, sondern bedürfen einer Überprüfung, wobei zur Falsifizierung neben rationalen Begründungen insbesondere empirische Beobachtungen in Frage kommen.[39, 40]

Während die Theorie und die mit ihr verbundenen Hypothesen für das innerstaatliche Recht begründet wurden,[41] fehlt eine Begründung für die Übernahme der Theorie ins Abkommensrecht.[42] Auch die in dieser Zeitschrift bereits vorgenommene Untersuchung[43] der Problematik beschränkt sich weitgehend auf innerstaatliche Argumente. Das Fehlen einer Begründung ist nicht nur rechtsmethodisch krit. zu betrachten, weil für die Gewinnabgrenzung nach nationalem Recht und Abkommensrecht streng zu unterscheiden ist.[44] Wissenschaftstheoretisch ist die fehlende Begründung bedenklich, weil unterschiedliche rechtliche Rahmenbedingungen zu Änderungen des für eine Theorie maßgeblichen Zustands führen.[45] Ist eine Theorie für einen Zustand (z.B. das nationale Recht) richtig und begründet, so heißt dies nicht zwingend, dass dies auch für einen geänderten Zustand gilt. Vielmehr liegt es nahe, bei geändertem Zustand (also z.B. Anwendbarkeit von Abkommensrecht) zur Verifizierung einer Theorie eine eigenständige Begründung einzufordern.[46] Gerade aus dem Bereich der Rechtswissenschaften wird der Vorwurf erhoben, der logische Begründungsprozess im Rahmen der Rspr. werde teilweise nach dem „Rechtsgefühl" des Richters abgebrochen.[47] Insofern handelt es sich auch um einen Trugschluss, aufgrund der Begründung der Theorie im innerstaatlichen Recht und einer damit einhergehenden Akzeptanz der Theorie darauf zu schließen, die Anwendung der Theorie sei auch für das Abkommensrecht geklärt.[48] Es erscheint vielmehr geboten, die Theorie als abkommensrechtlichen Maßstab zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte krit. zu hinterfragen.

3. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Ziel der vorliegenden Untersuchung ist eine Analyse der zweiten Hypothese der Theorie, namentlich der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte als Zuordnungsmaßstab im Abkommensrecht. Die Frage der Existenz einer Betriebsstätte wird aus der Untersuchung vollständig ausgeklammert,[49] weil die Theorie im Abkommensrecht nur dann Auswirkungen entfaltet, wenn sich eine einzige Betriebsstätte im Quellenstaat befindet und somit stets die Bedingung der ersten Hypothese erfüllt sein muss. Wenngleich im Folgenden zumeist auf Einkünfte Bezug genommen wird, kommt der Fragestellung auch Bedeutung für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu.

Die vorliegende Untersuchung zeigt anhand der abkommensrechtlichen Auslegungsgrundsätze auf, dass die No-Floating-Income-Theorie nicht begründbar ist, sondern vielmehr dem Abkommensrecht widerspricht und dies auch in der Rechtspraxis anderer Staaten beobachtbar ist. Dazu werden in dem auf diese Einleitung folgenden Kapitel II. zunächst die im innerstaatlichen Recht liegenden Wurzeln der Theorie skizziert und ihre Wirkungsweise aufgezeigt. Anschließend erfolgt eine eingehende Würdigung der Theorie und ihrer Rechtsfolgen unter Berücksichtigung der abkommensrechtlichen Auslegungsgrundsätze (Kapitel III.). Maßstab dafür ist das Musterabkommen der OECD (OECD-MA). Ein thesenförmiges Fazit beschließt den Beitrag (Kapitel IV.).

II. Grundlagen der No-Floating-Income-Theorie

1. Begründung der Theorie im innerstaatlichen Recht

Die sich auf die Theorie als Zuordnungsmaßstab berufende Rspr. verzichtete weitestgehend auf eine Begründung der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte. In dem Grundsatz-Urt. zur Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte im innerstaatlichen Recht führt der BFH lediglich aus, die Geschäftsleitung sei „notwendiger Teil jeder gewerblichen Aktivität"[50]. Unter Beachtung der oben zitierten Judikate, nach welchen im Zweifel die Wohnung des Steuerpflichtigen zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte werde, ergibt sich folglich eine denklogische Verknüpfung zwischen dem Vorliegen eines Gewerbebetriebs und dem Vorliegen einer Be-

39 Vgl. *Fülbier*, WiSt 2004, 266 (268); s. zu den Beobachtungen in der Rechtspraxis anderer Staaten Abschn. III.5.c).

40 S. zu den Versuchen, die Hypothesen der No-Floating-Income-Theorie zu verwerfen und daher für die Möglichkeit betriebsstättenloser Einkünfte *Kramer*, IStR 2004, 672 ff.; *Kramer*, DB 2011, 1882 ff.; *Hruschka* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 5 OECD-MA Rz. 78; für Floating Income auch *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 2 Rz. 144 f.; *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: August 2015, § 49 EStG Rz. 1380.

41 S. dazu unten Abschn. II.1.

42 Mit Diskussionsansätzen aber *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (109 f.); *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA-Schweiz, Stand: Juni 2015, Art. 13 Rz. 94; *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 149 ff., die jeweils der Ablehnung von Floating Income im Abkommensrecht krit. gegenüberstehen; *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (54 ff.) negieren auch im Abkommensrecht betriebsstättenlose Einkünfte; ebenso die ganz überwiegende Meinung im Schrifttum, s. FN 78.

43 *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 ff.

44 Vgl. z.B. BFH v. 17.11.1999 (FN 5), unter II.3.d); *Wassermeyer* in Kessler/Kröner/Köhler (FN 7), § 7 Rz. 302; s. auch *Schaumburg* in Lüdicke (FN 7), S. 53 (74); *Roth* in Lüdicke (FN 7), S. 87 (96).

45 Vgl. *Balzer*, Wissenschaft (FN 30), S. 20; ähnlich *Fülbier*, WiSt 2004, 266 (270).

46 Vgl. auch *Schülein/Reitze*, Wissenschaftstheorie (FN 36), S. 25: Begründung der Theorie ist durch institutionelle Bedingungen geprägt.

47 So *Adrian*, Grundzüge einer allgemeinen Wissenschaftstheorie auch für Juristen, 2014, S. 113 f., der daher die Auffassung vertritt, Gerichtsurteile seien wissenschaftstheoretisch schon dann als falsch anzusehen, wenn auf eine hinreichende Begründung verzichtet wird.

48 So aber *Siegers* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 319 (323).

49 Dies gilt auch für die im Zusammenhang mit Floating Income immer wieder diskutierte Mitunternehmer-Betriebsstätte, dazu jüngst eingehend *Richter/John*, FR 2015, 146 (146 ff.) m.w.N.; s. auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (56 f.): Sonderbetrieb-Betriebsstätte.

50 BFH v. 19.12.2007 (FN 13), unter II.1.b)bb)bbb).

triebsstätte.[51] Jedes Unternehmen habe mindestens eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel der gesamte Gewinn zuzuordnen sei.[52] Daraus folgt eine „Zentralfunktion der [Geschäftsleitungs-]Betriebsstätte"[53]: nur wenn ein Veranlassungszusammenhang zu einer anderen Betriebsstätte besteht, werden Einkünfte nicht der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zugeordnet.[54]

Wenngleich die Theorie zunächst unmittelbar auf der Verknüpfung von Gewerbebetrieb und Betriebsstätte (Hypothese 1) aufbaut, wurden im Schrifttum Argumente fruchtbar gemacht, um die zwingende Zuordnung (Hypothese 2) aus der Systematik der Gesetze herzuleiten. Vorrangig zu erwähnen ist hierbei die Argumentation der Notwendigkeit einer Betriebsstättenzuordnung aus Gründen anderenfalls drohender Ausfälle bei der Gewerbesteuer.[55] Dieses fiskalische Motiv soll sich auch in der Systematik einkommen- bzw. körperschaftsteuerlicher Vorschriften widerspiegeln, aus der sich die Vorstellung des Gesetzgebers ergebe, dass sämtliche betrieblichen Einkünfte in einer Betriebsstätte anfallen.[56] Wenngleich hier nicht auf diese Argumente eingegangen werden soll, erscheint aus Sicht des nationalen Rechts die Ablehnung von Floating Income zumindest „vertretbar"[57]. Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird die Richtigkeit dieser Auffassung nach Grundsätzen des innerstaatlichen Rechts unterstellt. Neben der st. Rspr. und der herrschenden Auffassung im Schrifttum scheint auch der Gesetzgeber diese Auffassung akzeptiert zu haben.[58] Im Schrifttum wird die Richtigkeit der Theorie im innerstaatlichen Recht deshalb als „abschließend geklärt"[59] bezeichnet.

2. Wirkungsweise der Theorie: Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte

Im Ergebnis bewirkt die Theorie, dass jedes betriebliche Wirtschaftsgut und jeder Euro Betriebseinnahme und Betriebsausgabe zwingend einer Betriebsstätte zuzuordnen sind.[60] Zwar erfolgt die Betriebsstättenzuordnung grds. im Rahmen einer Positivabgrenzung, wonach ausschlaggebend ist, zu welcher Betriebsstätte ein (positiver) Veranlassungszusammenhang besteht.[61] Gleichwohl kann auch negativ geprüft werden, ob kein Veranlassungszusammenhang zu einer anderen Betriebsstätte besteht.[62] Besteht nur eine Betriebsstätte, so wird im Ergebnis automatisch ein Zusammenhang zu dieser Betriebsstätte angenommen,[63] ohne dass ein solcher im Wege einer Positivabgrenzung festgestellt wurde. So verhält es sich bei der Theorie, die deshalb im Schrifttum zutreffend als Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte angesehen

51 S. z.B. *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (51): Betreiben eines Unternehmens ohne Betriebsstätte nicht möglich; ebenso *Buciek* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: Oktober 2015, § 12 AO Rz. 30; a.A. *Kramer*, IStR 2004, 672 (674); *Hruschka* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 5 OECD-MA Rz. 78; einschränkend möglicherweise auch *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (110 f.), der einerseits konzediert, § 15 EStG definiere den „Gewerbebetrieb" nur als Tätigkeit, andererseits aber bereits darauf hinweist, dass terminologisch ein „Betrieb" und somit wohl mindestens eine Betriebsstätte vorliegen müsse. Ob eine Ausnahme für gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG besteht, kann für die vorliegende Untersuchung dahingestellt sein, für eine solche Ausnahme z.B. *Wassermeyer*, IStR 2010, 241; dagegen *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (54) FN 39.

52 BFH v. 19.12.2007 (FN 13), unter II.1.b)bb)bbb).

53 *Weggenmann/Kaiser* in Haase (FN 3), § 2 AStG Rz. 147; ähnlich *Frotscher*, Internationales Steuerrecht[4], 2015, Rz. 457.

54 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz (FN 5), Rz. 10.12, der in diesem Zusammenhang treffend von einer „Negativ"-Abgrenzung spricht; ähnlich auch *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (41); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (51); vgl. auch Abschn. II.2.

55 S. insb. *Wassermeyer* in Wassermeyer/Richter/Schnittker (FN 26), Rz. 2.14; *Wassermeyer* in FS Haarmann, 2015, S. 973 (987); eingehend auch *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 ff., der die Folgen von Floating Income als „fatal" bezeichnet; *Karla*, IStR 2012, 52 (56); *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 70.

56 S. *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 zu § 34d, § 49 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und ferner zu § 90 Abs. 3 Satz 4 und § 162 Abs. 3, 4 AO; *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (111) zu § 16 EStG; s. auch *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 70 ff.

57 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457; zur Diskussion auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (50 f.); s. auch *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 74: die besseren Argumente sprechen für die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte.

58 So *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 74 mit Hinweis auf die Ausgestaltung von § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG; ähnlich auch *Baßler* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (FN 26), § 2 AStG Rz. 144: Rechtssatz des BFH gilt trotz § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG fort; im Ergebnis auch *Stahl*, Reichweite (FN 26), S. 126: Aussage blieb durch Gesetzesänderung unbestritten; s. ferner *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 zur „Vorstellung des Gesetzgebers, dass jeder Teil des Gewerbeertrags i.S.d. § 7 GewStG einer Betriebsstätte zuzurechnen ist"; a.A. wohl noch der Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/11108, 44; wohl auch BMF v. 14.5.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, 3 Tz. 2.5.0.1 Nr. 1 Buchst. a.

59 *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220); für das Abkommensrecht *Siegers* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 319 (323): „dürfte geklärt sein".

60 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2004, 676; *Wassermeyer*, IStR 2010, 461 (463); *Wassermeyer* in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Stand: Juni 2015, Art. 7 OECD-MA Rz. 56.

61 Alternativ ist auf einen (positiven) funktionalen Zusammenhang auf Basis von Personalfunktionen nach dem AOA abzustellen. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird im Folgenden stets auf einen Veranlassungszusammenhang Bezug genommen.

62 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz (FN 5), Rz. 10.12; *Kramer*, IStR 2004, 672 (673) bezeichnet dieses Vorgehen als „bemerkenswerten Gedankensprung", wenn der BFH für die Prüfung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG untersucht, ob im Wohnsitzstaat eine Betriebsstätte besteht.

63 Vgl. *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 7.5.1.4. mit dem Hinweis, durch die Zuordnung von Einkünften zur Betriebsstätte werde mittelbar auch die Zuordnung zu anderen Teilen des Unternehmens vorgenommen; s. auch *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220); *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49.

wird.[64] Versteht man das Veranlassungsprinzip als Absage an eine Attraktivkraft,[65] so wird deutlich, dass die Theorie als Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte durchaus eigene Zuordnungsfolgen nach sich ziehen kann.[66] Der Theorie kommt dann eigenständige Bedeutung bei der Zuordnung von Einkünften zu, wenn Einkünfte ohne Vorliegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs schlicht aufgrund der Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte zugeordnet werden.[67] Die Theorie stellt folglich einen Zuordnungsmaßstab dar, der – in besonderen Fällen – den Maßstab der wirtschaftlichen Zuordnung ersetzt und eigenständig neben das Veranlassungsprinzip tritt. Die Ablehnung von Floating Income ist deshalb keinesfalls von rein theoretischem Interesse.[68]

III. Unverträglichkeit der No-Floating-Income-Theorie mit Abkommensrecht

1. Anwendung der Theorie im Abkommensrecht

Im abkommensrechtlichen Kontext zog der BFH die Theorie, soweit ersichtlich, erstmals mit Urt. vom 2.12.1992 heran mit der Vermutung, bei Vorliegen von nur einer Betriebsstätte sei „davon auszugehen", dass diese sämtliche Einkünfte erziele.[69] In einem Judikat von 2010[70] stellte der Senat auf Basis dieser „Annahme" fest, dass ein Wirtschaftsgut des notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögens „jedenfalls" einer Betriebsstätte zuzuordnen sei, wenn weitere Betriebsstätten fehlen.[71] In einer Entscheidung von 2013 wurde im Rahmen der Zuordnung – wohl als bekräftigendes Argument – lediglich darauf hingewiesen, dass eine weitere Betriebsstätte fehle.[72] Der BFH legte in seinen Entscheidungen indes nicht dar, dass sich die Theorie als Zuordnungsmaßstab aus der Auslegung des Abkommens selbst ergebe.[73] Vielmehr soll das zum nationalen Recht[74] vertretene Rechtsverständnis „allgemein – und damit auch für Abkommenszwecke – bedeutsam"[75] sein.

Wenngleich Teile des Schrifttums[76] und auch die Finanzverwaltung[77] die Zulässigkeit von Floating Income im Abkommensrecht befürworten, stößt die abkommensrechtliche Anwendung der Theorie, trotz fehlender Begründung, weitgehend auf Zustimmung.[78]

---

64 *Gosch* in Kirchhof (FN 12), § 34d EStG Rz. 8; *Gosch* in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: August 2015, Art. 13 OECD-MA Rz. 40; *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 94; *Zuber/Ditsch* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: August 2015, § 50d EStG, Rz. 185; *Kramer*, DB 2011, 1882 (1883); *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 68; *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115; *Hagemann/Kahlenberg/Kudert*, Ubg 2014, 80 (88).

65 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 18.34 m.w.N.; s. auch BFH v. 1.4.1987 (FN 6), 550; ähnlich auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (51); *Roth* in Herrmann/Heuer/Raupach (FN 26), § 49 EStG Rz. 242 m.w.N.

66 Zur eigenständigen Bedeutung der Theorie bezogen auf das innerstaatliche Recht auch *Wassermeyer*, IStR 1995, 230 (231): „Die Rechtslage [gemeint ist die Betriebsstättenzuordnung, d. Verf.] wäre allerdings eine andere, wenn A in Deutschland eine Betriebsstätte unterhielte" und bezogen auf das Abkommensrecht *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456): „Der BFH wird wahrscheinlich dazu tendieren, dass er dann [bei Bestehen einer dortigen Betriebsstätte, d. Verf.] das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist."

67 So wurden z.B. Sondervergütungen im Abkommensrecht trotz fehlender abkommensautonomer Zugehörigkeit aufgrund der Theorie der (einzigen) Personengesellschafts-Betriebsstätte zugeordnet, s. auch Abschn. III.4.b). In DBA-Fällen wurde die Ablehnung von betriebsstättenlosen Einkünften und Wirtschaftsgütern vielfach als Zuordnungsmaßstab im Sonderbetriebsbereich bemüht. Dies lässt sich damit erklären, dass Sonderbetriebsvermögen dem Abkommensrecht unbekannt ist, dazu *Schaumburg* in Lüdicke (FN 7), S. 53 (79). Auswirkungen könnte die Theorie darüber hinaus vor allem bei sog. „zuordnungsneutralen" Wirtschaftsgüter haben, bei denen eine Zuordnung unter funktionalen Gesichtspunkten nicht möglich ist, vgl. zum Begriff *Hansen*, Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2014, S. 119 f. m.w.N.

68 So aber *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (305); zu den Auswirkungen Abschn. I.2. und III.4.b).

69 BFH v. 2.12.1992 (FN 13), unter II.6.

70 BFH v. 19.5.2010 (FN 13), Leitsatz und Tz. 27.

71 Zu dieser zwingenden Zuordnung zur einzigen Betriebsstätte bereits BFH v. 13.2.2008 (FN 13), Leitsatz; so im Ergebnis auch BFH v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 25.

72 BFH v. 13.11.2013 (FN 13), Tz. 17.

73 Krit. zur fehlenden Auseinandersetzung *Kramer*, IStR 2004, 672 ff.

74 Explizit mit Verweis auf BFH v. 19.12.2007 (FN 13).

75 BFH v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 25.

76 *Kramer*, DB 2011, 1882 (1883 ff.); *Kessler/Eicke*, Tax Notes International 2009, 871 (875); *Wehrße*, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich, 2011, S. 141; *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 153; *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (109); *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457; *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 94; *Hagemann/Kahlenberg/Kudert*, Ubg 2014, 80 (88 f.).

77 So wohl BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.2.2, s. dazu auch *Hruschka*, IStR 2014, 785 (788).

78 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (40 f.); *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 7 OECD-MA Rz. 240; *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 64 und 84; *Gosch*, BFH/PR 2008, 234 (236); *Gosch* in Gosch/Kroppen/Grotherr (FN 64), Art. 13 OECD-MA Rz. 40; *Gosch* in Kirchhof (FN 12), § 50d EStG Rz. 45b FN 10; *Gosch* in Lüdicke, Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, 2011, S. 225, Podiumsdiskussion; *Strunk* in Mössner (FN 26), Rz. 4.100; *Schänzle/Engel* in Mössner (FN 26), Rz. 5.196; *Strunk/Kaminski* in Strunk/Kaminski/Köhler (FN 26), Art. 7 OECD-MA Rz. 48; *Schaumburg* in Lüdicke (FN 7), S. 53 (79); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.265; *Prinz*, FR 2013, 1 (3) FN 12; *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (55); *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 (2116); *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht[4], 2014, S. 288; *Richter/John*, FR 2015, 146 (149); *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung, 2004, S. 52; *Hansen*, Zuordnung (FN 67), S. 114; *Siegers* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 319 (323); ablehnend wohl auch *Staringer* in Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, 223 (237); *Prinz* in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 9.7 FN 4; *Dölker*, Die Besteuerung von Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2012, S. 184; *Heinsen* in Löwenstein/Looks/Heinsen (FN 26), Rz. 140.

Gosch[79] zufolge soll die Theorie durch Rückgriff auf das nationale Recht (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) auch im Abkommensrecht angewendet werden können. Wenngleich dies nicht die Theorie aus dem Abkommensrecht selbst begründet, könnte dieses Argument eine Rechtfertigung für deren Anwendung darstellen.[80] Zentrale Voraussetzung für den Rückgriff auf das nationale Recht ist, dass „der Zusammenhang nichts anderes erfordert".[81] Der Zusammenhang fordert indes etwas „anderes", wenn der Rückgriff auf das nationale Recht aufgrund eines besonderen Verständnisses eines Staats einer sachgerechten Abkommensanwendung entgegenstünde.[82] Ob dies der Fall ist, ist im Wege der Auslegung zu ermitteln.[83]

2. Eigene Stellung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

DBA stehen als völkerrechtliche Verträge grds. als eigener Rechtskreis mit den dazugehörigen eigenen Begriffen und Auslegungsmodi neben dem innerstaatlichen Recht.[84] Die Auslegung wird insb. durch Art. 31 WÜRV[85] mit den dort angesprochenen Methoden vorgegeben, die alle im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigen sind.[86] Als solche sind Wortlaut, Zusammenhang und Zweck des Abkommens heranzuziehen, so dass grammatikalische, systematische und teleologische Aspekte zu berücksichtigen sind.[87] Dabei ist allg. anerkannt, dass eine Auslegung losgelöst vom innerstaatlichen Recht, also autonom aus dem Abkommen heraus zu erfolgen hat.[88]

Zwar richtet sich auch im Anwendungsbereich von DBA die Einkünftezurechnung regelmäßig nach dem innerstaatlichen Recht.[89] Gleichwohl ist die Betriebsstättenzuordnung im Abkomensrecht einer der Bereiche, in denen Abkommensnormen „die Zurechnungsentscheidung(en) des innerstaatlichen Rechts [modifizieren], wenn und soweit dies für Zwecke der zutreffenden Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeit"[90] erforderlich ist. Insoweit ist jede innerstaatliche Zurechnung oder Zuordnung auf Vereinbarkeit mit dem Abkommen zu überprüfen.[91]

3. Wortlaut des Abkommens erfordert keine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates ausschließlich in diesem Staat besteuert werden. Ein Besteuerungsrecht für den anderen Staat tritt nur ein, wenn sich dort eine Betriebsstätte befindet und Einkünfte dieser Betriebsstätte „zuzurechnen" sind.[92] Damit abkommensrechtlich ein Unternehmen eines Vertragsstaats vorliegt, muss in diesem Vertragsstaat keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen; es genügt, wenn der Unternehmer selbst in diesem Vertragsstaat ansässig ist.[93] Im Staat des Unternehmens befindet sich folglich nicht zwingend eine Betriebsstätte.[94] Grammatikalisch ist somit eine Besteuerung der Unternehmensgewinne in diesem Staat auch ohne Betriebsstätte möglich.[95] Die Existenz betriebsstättenloser Einkünfte (im Ansässigkeitsstaat) kann folglich

79 So explizit *Gosch*, BFH/PR 2014, 175 (177).

80 In die gleiche Richtung geht wohl die Rechtfertigung von *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242), dem zufolge Floating Income abgelehnt werden könne, weil sich für die Existenz betriebsstättenloser Einkünfte kein Rückhalt im OECD-Musterkommentar finde. Auch dieses Argument ist folglich nicht auf eine Begründung der Theorie gerichtet, sondern rechtfertigt lediglich deren Anwendung mangels entgegenstehender abkommensrechtlicher Argumente, mithin wohl über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; dazu krit. unten Abschn. III.5.b).

81 Vgl. dazu auch *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 3 OECD-MA Rz. 82.

82 Vgl. *Dürrschmitt* in Vogel/Lehner (FN 2), Art. 3 OECD-MA Rz. 117a; diese Aussage kann unabhängig des jeweiligen Verständnisses von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA getroffen werden; zu den verschiedenen Auffassungen *M. Lang*, IWB 2011, 281 (287 ff.) m.w.N.

83 Vgl. *Pohl* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 3 OECD-MA Rz. 74.

84 Vgl. *Vogel*, StuW 1982, 111 (118); *Wassermeyer*, StuW 1990, 404 (405); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.49 ff.; *Gosch*, ISR 2013, 87; *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrecht Rz. 113b m.w.N.

85 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge v. 23.5.1969, BGBl. II 1985, 927.

86 So z.B. auch BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394, unter II.2.b)cc); s. aber auch *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrecht Rz. 109d m.w.N. mit dem Hinweis, dass eine solche Auslegung vielfach unterbleibt.

87 Vgl. *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 1988, S. 72; *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 3 OECD-MA Rz. 78; *Gosch*, ISR 2013, 87 (89); *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 89.

88 So z.B. BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135 Tz. 25; *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 96a und 113c m.w.N. zur Rspr.; *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 78; *M. Lang*, IWB 2011, 281 (288).

89 Vgl. z.B. *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 3 OECD-MA Rz. 82.

90 *Lehner* in FS Frotscher, 2013, S. 383 (399 f.); ähnlich *Niehaves* in Haase (FN 3), Art. 7 OECD-MA Rz. 37.

91 So auch BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. 2013, 1046; v. 17.12.2014 – I R 23/13, BFH/NV 2015, 626; v. 24.3.2015 – I B 103/13, BFH/NV 2015, 1009; v. 24.6.2015 – I R 29/14, BFH/NV 2015, 1506 jeweils zur Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

92 S. *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 2.1.: dann kein Ausschluss der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

93 BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937 unter II.3.c)bb); v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211 unter 3.; vgl. auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457.

94 Insb. ist dies bei Beteiligung einer natürlichen Person an einer Personengesellschaft möglich, s. ferner auch FN 20.

95 Vgl. auch *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 7 OECD-MA Rz. 168; *Buciek* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 7 Rz. 143; *Strunk/Kaminski* in Strunk/Kaminski/Köhler (FN 26), Art. 7 OECD-MA Rz. 8.1; *Kroppen* in Gosch/Kroppen/Grotherr (FN 64), Art. 7 OECD-MA Rz. 7; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457; *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 12; *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 64; s. auch *Kramer*, IStR 2004, 672 (673).

auf den Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA gestützt werden.[96] Gegen das Erfordernis einer Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat spricht auch die in älteren DBA anzutreffende Praxis, das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat ebenfalls an eine Betriebsstätte zu knüpfen.[97] Der Verzicht auf diese Formulierung deutet darauf hin, dass die Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat nicht notwendig sein soll. Die Betriebsstätte ist folglich nur für die Besteuerung im Quellenstaat bedeutend.[98]

Der BFH fordert gleichwohl für die (uneingeschränkte) Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Ansässigkeitsstaat eine dortige Betriebsstätte. Fehlt es im Ansässigkeitsstaat an einer Betriebsstätte, hat der BFH das Besteuerungsrecht dieses Staates (mittelbar) beschränkt, indem er – im Zweifel – der (einzigen) Betriebsstätte im anderen Staat die Einkünfte zuordnete.[99] Diese Auffassung lässt sich dem Wortlaut von Art. 7 OECD-MA nicht entnehmen. Unstreitig können Unternehmensgewinne im anderen Staat ohne Betriebsstätte erwirtschaftet werden,[100] das Besteuerungsrecht steht dann aber ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu.[101] Ebenso wenig genügt das bloße Bestehen einer Betriebsstätte für ein Besteuerungsrecht des anderen Staates; zusätzlich müssen die Einkünfte durch die Betriebsstätte erwirtschaftet werden, ihr mithin zuzuordnen sein.[102] Für ein Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates genügt isoliert weder die Existenz der Betriebsstätte noch die Erwirtschaftung der Einkünfte. Dies bringt der Wortlaut klar zum Ausdruck, indem er neben einer Betriebsstätte explizit die (wirtschaftliche) Zuordnung von Einkünften zu dieser fordert. Der BFH bejaht indes das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates einzig wegen der Existenz der einzigen Betriebsstätte in diesem Staat.[103] Diese Zuordnung auf Basis der bloßen Existenz der Betriebsstätte ist durch den Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nicht gedeckt.

Festzuhalten bleibt damit, dass der Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA die Theorie nicht stützen kann, sondern im Gegenteil das Entstehen betriebsstättenloser Einkünfte möglich erscheinen lässt.[104] Da die gegenteilige Auffassung des BFH eine zusätzliche Bedingung für die Besteuerung im Staat des Unternehmens in den Abkommenstext hineinliest, ist sie krit. zu hinterfragen.[105] Denn ein Abweichen vom Wortlaut ist nur dann möglich, wenn Zusammenhang und Zweck dies eindeutig rechtfertigen.[106]

4. Abkommenssystematik stützt Existenz betriebsstättenloser Einkünfte

a) Grundsätze des Völkerrechts erfordern keine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat

Bei der systematischen Auslegung ist zu beachten, dass das Abkommensrecht einer grds. anderen Systematik folgt als das innerstaatliche Recht.[107] Im innerstaatlichen Recht kommt wegen des Subsidiaritätsprinzips der Betriebsstätte als notwendigem Bestandteil des Gewerbebetriebs große Bedeutung auch für Einkünfte, die originär anderen Einkunftsarten zugehören, zu. Im Abkommensrecht gilt indes das Spezialitätsprinzip, so dass Unternehmensgewinne vielfach anderen Verteilungsnormen unterliegen. Die Betriebsstätte ist aber nur für die Besteuerung nach Art. 7 OECD-MA von Bedeutung.[108] Angesichts der geringeren Bedeutung der Betriebsstätte im Abkommensrecht und der Begründung der Theorie mit dem innerstaatlichen (Gewerbe-)Steuerrecht überrascht die schlichte Übertragung der Theorie auf das Abkommensrecht.[109] Denn auch der BFH vertritt grds. eine ablehnende Haltung

96 So auch *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (109); *Frotscher* in Frotscher/Geurts (FN 17), § 49 EStG Rz. 69; dem folgend *Lühn*, PIStB 2011, 126 (128); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (305); so auch noch *Rosenberg/Farle* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, Rz. 13.54; a.A. offenbar *Haase/Dorn*, DB 2011, 2115 (2116).

97 S. dazu *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 73; s. z.B. Art. 4 Abs. 2 des DBA zwischen Frankreich und Luxemburg v. 1.4.1958; zur historischen Entwicklung von Art. 7 OECD-MA umfassend *Sasseville/Vann* in Vann et al, Commentaries (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 1.2.; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2010, S. 39 ff.

98 Vgl. auch Art. 5 Tz. 1 OECD-MK 2014; s. ferner *Strunk/Kaminski*, IWB 2002, Fach 3, Gruppe 2, 1021 (1022); *Kramer*, IStR 2004, 672 (674); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (305); *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 152.

99 S. auch *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456), die darauf hinweisen, dass der BFH wohl dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen würde, wenn dort eine Betriebsstätte bestünde; so explizit BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 24; zum nationalen Recht auch BFH v. 28.7.1993 (FN 13), unter II.2.a): Wenn Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat Niederlande, dann dort auch Gewinne zuzuordnen.

100 Zur Erwirtschaftung außerhalb einer Betriebsstätte auch *Kramer*, IStR 2004, 672 (674 f.); *Wassermeyer*, IStR 2004, 676 (677); zum Veranlassungszusammenhang von negativen Einkünften außerhalb einer Betriebsstätte jüngst BFH v. 26.2.2014 (FN 3), Tz. 18; analog für positive Einkünfte *Hagemann*, SWI 2014, 513 (518); durch eine Veranlassung außerhalb einer Betriebsstätte soll es indes nicht zu Floating Income kommen, vgl. *Gosch* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 209 (215).

101 Vgl. *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 49.

102 So explizit Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA: „die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind".

103 S. BFH v. 13.2.2008 (FN 13), unter II.5.e)cc); v. 19.5.2010 (FN 13), Tz. 27; v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 25.

104 S. nur *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457: Es muss Unternehmensgewinne geben, die dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet werden, auch wenn dort keine Betriebsstätte besteht.

105 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 96 m.w.N.: Wortlaut ist Grenze.

106 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 3 OECD-MA Rz. 78.

107 S. z.B. *Roth* in Lüdicke (FN 7), S. 87 (96); dazu auch *Siegers* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 319 (320).

108 S. *Görl* in Vogel/Lehner (FN 2), Art. 5 OECD-MA Rz. 2; vgl. auch *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242): Auf Zuordnung kommt es nicht an, wenn Art. 10–12 oder Art. 21 OECD-MA anzuwenden sind.

109 Vgl. auch *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242) der die Ablehnung des Mitunternehmer-Konzepts im Abkommensrecht damit begründet, dass die große Mehrheit der Staaten keine Gewerbesteuer erhebt und deshalb der Abgrenzungsfrage keine besondere Bedeutung beimisst.

gegenüber der Anwendung gewisser nationaler Besonderheiten im Abkommensrecht.[110]

Für Zwecke der systematischen Auslegung soll die Systematik der Verteilung der Besteuerungsgüter in DBA näher betrachtet werden. Völkerrechtlich erfordert der Besteuerungszugriff durch einen Staat einen sog. „genuine link", welcher eine persönliche oder sachliche Verbindung voraussetzt.[111] Die persönliche Verbindung durch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zieht dabei regelmäßig die Steuerpflicht des Welteinkommens nach sich.[112] Fehlt es an der persönlichen Anknüpfung, so kann gem. dem Territorialitätsprinzip eine Besteuerung erfolgen, wenn die notwendige, aus dem Äquivalenzprinzip hergeleitete, sachliche Verbindung besteht.[113]

Die Systematik der Verteilungsnormen in DBA folgt im Grundsatz diesen Prinzipien. Dem Äquivalenzprinzip entsprechend machen die DBA die (uneingeschränkte, begrenzte oder ausgeschlossene) Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates von der Intensität der Inanspruchnahme seiner Volkswirtschaft abhängig.[114] Die Besteuerungsbefugnis im Ansässigkeitsstaat bleibt davon regelmäßig unberührt; Einschränkungen ergeben sich aber aus der Anwendung des Methodenartikels und somit mittelbar auch aus der Zuordnung zur Betriebsstätte.[115] Die abkommensrechtlichen Verteilungsnormen zielen darauf ab, nur die Steuerberechtigung im Quellenstaat einzuschränken.[116] Bei Unternehmensgewinnen ist die für die sachliche Abgrenzung relevante Schwelle die Betriebsstätte.[117] Mithin wird es auch als Hauptziel der in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA enthaltenen Regelung angesehen, die Besteuerung im Quellenstaat grds. auszuschließen, wenn die Betriebsstätten-Schwelle nicht erfüllt ist.[118] Daraus darf freilich nicht geschlossen werden, dass die gleiche Systematik für den Ansässigkeitsstaat gilt. Der Betriebsstätte kommt lediglich Bedeutung für die sachliche Verbindung zu einem (Quellen-)Staat zu, wenn keine persönliche Verbindung besteht. Darin besteht ihr wesentlicher Zweck.[119] Besteht indes bereits die umfangreichere persönliche Verbindung zu einem (Ansässigkeits-)Staat, so ist das Vorliegen einer Betriebsstätte in diesem Staat für dessen Besteuerungsrecht bedeutungslos. Nur mit dieser Systematik der internationalen Prinzipien des Völkerrechts lässt es sich rechtfertigen, dem Ansässigkeitsstaat die Funktion als „Sammelbecken"[120] zuzusprechen, weil es für dessen Besteuerungsrecht keiner sachlichen Verknüpfung mehr bedarf.[121] Angesichts dieser Systematik erscheint es nicht vertretbar, das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats (mittelbar) zu begrenzen, weil dort keine Betriebsstätte besteht, und stattdessen die fraglichen Einkünfte dem Quellenstaat zuzuordnen.[122] Eine Zuordnung zum Ansässigkeitsstaat muss auch ohne Betriebsstätte möglich sein.[123] Dem lässt sich nicht entgegenhalten, auch der Ansässigkeitsstaat solle nur die wirtschaftlichen Vorgänge besteuern, die sich in seinem Hoheitsgebiet zutragen.[124] Denn einerseits ergibt sich aus einer fehlenden Verbindung zum Ansässigkeitsstaat keineswegs die zwingende Zugehörigkeit zum Betriebsstättenstaat, welche die Theorie jedoch unterstellt. Andererseits spricht für die hier vertretene Auffassung, dass nach dem maßgeblichen Äquivalenzprinzip der Ansässigkeitsstaat Besteuerungsrechte auch dann beanspruchen kann, wenn dort keine Betriebsstätte besteht.[125]

---

110 So z.B. neben dem Mitunternehmerkonzept auch die gewerbliche Prägung oder die Betriebsaufspaltung, vgl. stellvertretend mit zahlreichen Nachweisen *Kempermann* in Wassermeyer/Richter/Schnittker (FN 26), Rz. 2.66 ff. und 2.89 ff.

111 S. BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 457/78, BVerfGE 63, 343 (369); *Epping* in Ipsen, Völkerrecht[6], 2014, § 5 Rz. 71; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 43; *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik Rz. 4 m.w.N.

112 S. Art. 4 Tz. 3 OECD-MK; s. auch *Schön*, British Tax Review 2010, 554 (555).

113 Vgl. *Lehner* in FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (247 f.); zur Rechtfertigung der Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip *Schön*, StuW 2012, 213 (214 f.); *Leisner-Egensperger*, StuW 2014, 298 (303 f.). *Schön*, World Tax Journal 2009, 67 (100) und *Arnold* in Arnold/Sasseville/Zolt, The Taxation of Business Profits under Tax Treaties, 2003, S. 55 (60) FN 12 weisen darauf hin, dass bereits der Verkauf von Gütern ausreicht, vgl. auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 44: keine starke Beziehung erforderlich.

114 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 11, die diese Systematik als „sekundäres" Ziel der DBA bezeichnen; s. auch *Autzen*, Die ausländische Holding-Personengesellschaft, 2006, S. 184; *Hey*, IWB 2004, Fach 3, Gruppe 1, 2003 (2005) m.w.N.

115 S. *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 2.1. und 2.2.

116 Vgl. *Schaumburg* in Lüdicke (FN 7), S. 53 (75); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.211; s. auch *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrecht Rz. 82 mit dem Hinweis, dass sog. abschließende Rechtsfolgen, die eine Freistellung bereits im Verteilungsartikel anordnen, stets nur an den Quellenstaat gerichtet seien; zu Ausnahmen aber *M. Lang* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 187 (192).

117 S. *Arnold* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 55 (65); s. auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 407: wichtigster Anknüpfungstatbestand für gewerbliche Einkünfte.

118 Vgl. *Reimer* in Reimer/Schmid/Orell, Permanent Establishments[4], 2015, S. 158.

119 Art. 5 Tz. 1 OECD-MK 2014.

120 *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 (55) bezogen auf das Stammhaus; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.198 f. spricht von einer „vorrangigen" Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

121 Vgl. in diesem Sinne *Arnold/Sasseville* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 109 (128).

122 So aber BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 24 f.; v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15 f.; v. 13.2.2008 (FN 13), unter II.5.e)cc).

123 S. unten Abschn. III.4.c); im Ergebnis ebenso *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 457.

124 So *Devereux*, Oxford Review of Economic Policy 2008, 698 (715), s. auch *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 81 mit dem Hinweis auf eine notwendige Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat, um diesem nach der uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte interne Transaktionen (Dealings) zuzuordnen.

125 S. dazu *Schön*, World Tax Journal 2009, 67 (75); vgl. auch *Förster* in Festgabe Wassermeyer, 2015, 399 (401): Steuerpflichtiger lebt im Ansässigkeitsstaat und nimmt Infrastruktur in Anspruch; zum Wohnsitzprinzip allg. *Kleineidam* in FS Fischer, 1999, S. 691 (697 f.).

b) Widerspruch der Theorie mit abkommensautonomen Zuordnungen

Auf Basis dieser grundlegenden Systematik der Verteilung der Besteuerungsrechte sind die konkret durch die Theorie erzielten Zuordnungen aufzuzeigen und mit den Zuordnungen auf Basis wirtschaftlicher Kriterien, also im Mehrbetriebsstätten-Fall, zu vergleichen. Ist eine Zuordnung zu einer Betriebsstätte wirtschaftlich unbegründet und steht dem Betriebsstättenstaat mangels „genuine link" kein Besteuerungsrecht zu, so sollte sich an dieser Würdigung nämlich nichts ändern, nur weil weitere Betriebsstätten außerhalb dieses Staates fehlen.[126]

Gleichwohl hat der BFH im Bereich von Sonderbetriebsvermögen (SBV) I anders entschieden. Entsprechend der st. Rspr.[127] kann eine Zuordnung von SBV I und somit auch der Sondervergütungen nicht bei der Personengesellschafts-Betriebsstätte erfolgen, weil das SBV I dort passiviert werde.[128] Indes bejahte der BFH jüngst im Rahmen von Art. 7 DBA-Italien eine Zuordnung von Zinsen als Sondervergütungen auf Basis der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte.[129] Zwar versuchte der BFH glaubhaft zu machen, die Einkünfte seien bereits i.S.v. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA der Personengesellschaft wirtschaftlich „zuzurechnen". Mit dem Senatsbeschluss v. 20.12.2006, dem zufolge es „nicht klärungsbedürftig [ist], dass Zinsen aus abkommensrechtlicher Sicht nicht einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, wenn die verzinste Forderung für die Betriebsstätte Fremdkapital darstellt"[130], ist dies gleichwohl unvereinbar.[131] Hält man jedoch an dem Verständnis der st. Rspr. zu Sondervergütungen fest, was der I. Senat ausdrücklich tut,[132] und anerkennt man diese als die richtige Anwendung des Abkommens, so kann ein diametrales Ergebnis nur falsch sein. Mit der auf dem Äquivalenzprinzip basierenden Abkommenssystematik kann es nicht vereinbar sein, bei Einkünften gleicher Art eine sich entgegenstehende Zuordnungsentscheidung zu treffen, nur um betriebsstättenlose Einkünfte zu vermeiden.

Ein weiterer Systembruch ist die Rspr. zum Verhältnis der Zuordnungsvorschriften im Abkommen untereinander.[133] Grammatikalisch erfordert das Abkommen für eine Zuordnung, dass Einkünfte bzw. Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte zuzurechnen (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA), tatsächlich zugehörig (z.B. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA), oder Betriebsvermögen einer Betriebsstätte (z.B. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) sind. Entsprechend der Auffassung von Schrifttum[134], BFH[135] und Finanzverwaltung[136] ist die Zuordnung in DBA normübergreifend einheitlich auszulegen. Notwendig ist dies, da anderenfalls die Zuordnung je nach Art und Herkunft des Wirtschaftsguts divergieren könnte.[137] Ferner ergibt sich aus der einheitlichen äquivalenztheoretischen Systematik des Abkommens ein einheitliches Zuordnungserfordernis. Zutreffend misst auch der BFH den grammatikalischen Differenzen zwischen den Zuordnungsvorschriften regelmäßig keine Bedeutung bei.[138] Anders hat der BFH nur entschieden, wenn das Unternehmen aus lediglich einer Betriebsstätte bestand und die Einkünfte anderenfalls betriebsstättenlos geblieben wären.[139] Nur dann soll es – ausnahmsweise – zu Abweichungen zwischen den Zuordnungsmaß-

126 Der notwendige „genuine link" zu einem Staat kann kaum mit dem Fehlen von Betriebsstätten in anderen Staaten begründet werden.

127 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444 unter II.B.4.d)aa); v. 26.2.1992 (FN 93), unter II.3.c)cc); v. 10.8.2006 – II R 59/05, BStBl. II 2009, 758 unter II.8.c)aa); v. 20.12.2006 – I B 47/05, BStBl. II 2009, 766 unter II.10.c)dd).

128 Zwar gilt diese Argumentation streng genommen nur für die Überlassung von Kapital, rechtssystematisch soll es indes notwendig sein, alle Nutzungsüberlassungen einheitlich zu behandeln, vgl. *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (41); s. zur Gleichbehandlung von Nutzungsüberlassungen unter Art. 12 DBA-USA 1989, s. auch BFH v. 8.9.2010 (FN 3), Tz. 21.

129 BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 25.

130 BFH v. 20.12.2006 (FN 128), 2. Leitsatz.

131 Krit. *Cloer/Hagemann*, SWI 2014, 303 (307): Zuordnung widerspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz.

132 BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 16.

133 Vgl. zur systematischen Auslegung durch „Quervergleich" der Normen auch *Debatin* in FS Scherpf, 1983, S. 305 (308); *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 91.

134 *Harris* in Vann et al, Commentaries (FN 2), Art. 10 OECD-MA unter 6.1.1.2.2.; *Korff*, Abkommensrechtliche Besteuerungskonflikte beim Einsatz von Betriebsstätten in der internationalen Steuerplanung, 2011, S. 364; *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 106; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.264; *Hansen*, Zuordnung (FN 67), S. 132; *Kessler/Arnold* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 271 (275); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (304); *Kudert/Kahlenberg* in FS Frotscher, 2013, S. 347 (361); *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 37, 108; *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 7 OECD-MA Rz. 184.

135 So explizit BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356 unter II.1.b)cc)bbb)cccc); v. 8.9.2010 (FN 3), Tz. 19; s. ferner die Nachweise in FN 138.

136 Zur einheitlichen Verwendung der unterschiedlichen Zuordnungstermini (tatsächlich gehören und zuzurechnen) s. Tz. 3 des Protokolls zur deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA v. 22.8.2013; vgl. dazu auch *Cloer/Hagemann*, SWI 2014, 303 (307) m.w.N.; zum historischen Gleichlauf der verschiedenen Zuordnungstermini in den Vorarbeiten zum OECD-MA *Pijl*, World Tax Journal 2013, 3 (36 ff.).

137 *Korff*, Besteuerungskonflikte (FN 134), S. 364; als praktisches Beispiel kann der der Entscheidung in BFH v. 12.6.2013 (FN 13) zugrunde liegende Fall betrachtet werden: Der BFH ging davon aus, dass Zinsen aus Drittstaatenforderungen gem. Art. 7 (nur) nach der wirtschaftlichen Veranlassung zugeordnet würden, während andere Zinsen bzw. Forderungen unter Art. 11 Abs. 4 dem tatsächlich-funktionalen Zusammenhang unterlägen.

138 Gegen eine Bedeutung der grammatikalischen Abweichungen BFH v. 17.10.2007 (FN 135) unter II.1.b)cc)bbb)cccc); v. 8.9.2010 (FN 3), Tz. 19; ähnlich auch v. 10.8.2006 (FN 127), unter II.8.c)aa); s. auch BFH v. 20.12.2006 – I B 47/05, BStBl. II 2009, 766 unter II.10.c)cc); zum Gleichlauf von Art. 7 OECD-MA und den Betriebsstättenvorbehalten auch *Gosch* in Gosch/Kroppen/Grotherr (FN 64), Art. 13 OECD-MA Rz. 82; *Gosch* in Achatz, DStJG 36, 2013, S. 230, Podiumsdiskussion.

139 BFH v. 13.2.2008 (FN 13), unter II.5.e)bb)aaa); v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 23.

stäben kommen können.[140] Richtigerweise wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass die Unterscheidung zwischen den Zuordnungsmaßstäben notwendig war, um betriebsstättenlose Einkünfte zu vermeiden.[141] Wenngleich der BFH auch die divergierende Grammatik als Argument bemühte,[142] war für die vom Grundsatz der einheitlichen Auslegung abweichende Entscheidung die Ablehnung von Floating Income ausschlaggebend.[143] Belegt wird dies durch ein weiteres Judikat, in dem der BFH wiederum von einheitlichen Zuordnungsmaßstäben ausging und darin keinen Bruch mit zitierter Rspr. sah, „weil es dort [BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, d. Verf.] an einer weiteren Betriebsstätte fehlte"[144]. Mit der Systematik der DBA ist diese Rspr. und somit die Theorie indes nicht vereinbar, weil sie unsystematische Abweichungen zwischen den Zuordnungsvorschriften nach sich zieht.

c) Notwendigkeit bilateral betriebsstättenloser Einkünfte in Mehrstaatensachverhalten

Die Unvereinbarkeit der Theorie mit dem Abkommensrecht wird auch unter Berücksichtigung eines Mehrstaatensachverhalts ersichtlich. Denn dann müsste – um dem Rechtsverständnis des BFH Rechnung tragen zu können – stets eine globale Überprüfung hinsichtlich des Vorliegens von Betriebsstätten erfolgen, weil nur bei Fehlen jeglicher weiterer Betriebsstätten die fraglichen Einkünfte der einzigen Betriebsstätte zugeordnet werden dürften.[145] Dem steht der Grundsatz entgegen, dass mehrere bestehende DBA unabhängig voneinander auszulegen sind.[146] Entscheidend ist immer nur der bilaterale Kontext, aus welchem sich eine tatsächliche (nämlich globale) Betriebsstättenlosigkeit jedoch nicht abschließend ergibt.[147] Aus Sicht eines bilateralen DBA erschließt es sich jedoch nicht, warum das Bestehen einer Betriebsstätte in einem Drittstaat auf die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen zwei Staaten Einfluss haben sollte.[148]

Mangels geographischer Begrenzung werden von Art. 7 OECD-MA auch Unternehmensgewinne aus Drittstaaten erfasst.[149] Für diesen Fall spricht Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA – in Übereinstimmung mit Art. 21 OECD-MA[150] – dem Ansässigkeitsstaat grds. das Besteuerungsrecht zu, es sei denn, die Einkünfte sind einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat „zuzurechnen".[151] Würde man – der Theorie folgend – Drittstaateneinkünfte der im anderen Staat belegenen (einzigen) Betriebsstätte zuordnen, so dürfte dieser als Betriebsstättenstaat besteuern; gleichzeitig dürfte ggf. der Drittstaat nach dem zwischen ihm und dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenen DBA ebenfalls (teilweise) besteuern.[152] Daraus resultierende Doppelbesteuerungen könnten bilateral nicht mehr vermieden werden, weil zwischen Quellenstaat und Betriebsstättenstaat mangels Abkommensberechtigtem kein DBA zur Anwendung käme.[153] Vielmehr ist es in Mehrstaatenfällen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung erforderlich, die Einkünfte dem (ggf. betriebsstättenlo-

140 So explizit *Gosch*, BFH/PR 2014, 175 (177): „[…] wenn es allemal nur eine einzige Betriebsstätte als tauglichen Zuordnungspol gibt. Dann können beide Maßstäbe voneinander abweichen."

141 Vgl. *Blumers/Zillmer*, BB 2010, 1375 (1381): Die Annahme abweichender Zuordnungsmaßstäbe diente wohl der Vermeidung von Floating Income; im Ergebnis ebenso *Rosenberg* in Wassermeyer/Richter/Schnittker (FN 26), Rz. 11.42.

142 BFH v. 13.2.2008 (FN 13), unter II.5.e)bb)aaa); v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 15; s. auch BFH v. 11.12.2013 (FN 13), Tz. 23.

143 *Gosch*, SWI 2011, 324 (333): „Er [der I. Senat, d. Verf.] bejahte die ‚*wirtschaftliche*' Verknüpfung der Beteiligungen allein mit dem Stammhaus in Deutschland, weil es an einem weiteren Zuordnungspol schlicht fehlte". *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (305) gehen indes davon aus, dass das Urt. nichts dazu aussagt, dass Unternehmensgewinne einer Betriebsstätte zugeordnet werden müssten, weil der BFH schlicht die funktionale Zuordnung bejaht habe; ähnlich versteht wohl auch *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220 f.) das Urt.

144 BFH v. 8.9.2010 (FN 3), Tz. 19.

145 Vgl. in diesem Zusammenhang noch *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220 f.), der davon ausgeht, dass die Thematik betriebsstättenloser Einkünfte im Abkommensrecht deshalb nicht behandelt wurde, weil es sich stets nur um die bilaterale Gewinnzuordnung handelt.

146 Vgl. jüngst *Gosch*, IWB 2015, 112 (113) unter Verweis auf Art. 34 WÜRV; BFH v. 4.11.2014 – I R 19/13, BFH/NV 2015, 333; vgl. auch *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 142; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.474; *Eilers* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 107 (109); *Dremel* in Schönfeld/Ditz, DBA (FN 2), Art. 1 Rz. 33.

147 Vgl. auch *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 3, mit dem Hinweis, dass das Ziel von Art. 7 OECD-MA gerade die bilaterale Verteilung der Besteuerungsrechte unabhängig etwaiger Restriktionen durch mit Drittstaaten geschlossene DBA ist.

148 Vgl. auch *M. Lang*, SWI 2015, 198 (200) mit dem Hinweis, dass für die Verteilung der Besteuerungsrechte im bilateralen Fall ein anderes DBA nicht von Bedeutung sein kann, ähnlich im Ergebnis auch *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456): Besteuerung der Betriebsstätte sollte nicht von Betriebsstätten in anderen Staaten abhängen.

149 Im Ergebnis offen, tendenziell aber befürwortend BFH v. 12.6.2013 (FN 13), Tz. 13; s. auch *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 5.2.; *Arnold/Sasseville* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 109 (117): without regard to the geographical source; zu der sich daraus ergebenden Konkurrenz zu Art. 21 OECD-MA s. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer (FN 60), Art. 21 OECD-MA Rz. 62; *Tcherveniachki* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 21 OECD-MA Rz. 69. Dagegen erfassen z.B. Art. 10, 11 und 12 OECD-MA nur bilaterale Zahlungen.

150 Dazu *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 49.

151 A.A. möglicherweise *Arnold/Sasseville* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 109 (118) FN 28, die meinen, es sei denkbar, das Besteuerungsrecht für Gewinne einer Drittstaaten-Betriebsstätte im bilateralen Fall der Betriebsstätte im anderen Staat zuzurechnen, weil das betreffende Abkommen keine Regelung für diese Einkünfte enthalte. *Arnold/Sasseville* bezeichnen diese Auffassung jedoch als „unlikely".

152 *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 3.3.1. mit dem Hinweis auf die drohende „source-source double taxation" im Fall einer Attraktivkraft der Betriebsstätte.

153 So stellvertretend *Kosters*, Asia-Pacific Tax Bulletin 2009, 372 (373).

sen) Ansässigkeitsstaat zuzuordnen, welcher sein Besteuerungsrecht dann ggf. an den Drittstaat nach dem einschlägigen DBA abtritt.[154] Die (bilaterale) Abkommenssystematik belegt folglich die Notwendigkeit der Existenz betriebsstättenloser Einkünfte.

5. Teleologische Abkommensauslegung widerspricht No-Floating-Income-Theorie

a) Vorüberlegungen zur teleologischen Auslegung

Das Ziel der DBA ist vorrangig die Vermeidung von Doppelbesteuerung.[155] Um dieses Ziel zu erreichen, ist das Abkommen nach Möglichkeit in beiden Staaten einheitlich auszulegen, woraus die allg. anerkannte Forderung einer abkommensautonomen Auslegung abgeleitet wird.[156] Im Dienste einer autonomen Auslegung des Abkommens stehen insb. die Berücksichtigung des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars (OECD-MK)[157] sowie der Grundsatz der Entscheidungsharmonie.[158] Disharmonische Auslegungen sind nach Möglichkeit bereits im Ansatz zu vermeiden.[159] Der Gedanke der Entscheidungsharmonie spricht für eine Auslegung, die sich an der von der Mehrzahl der Staaten geübten Praxis orientiert.[160] Alleingänge der Staaten sind möglichst zu unterlassen.

b) Theorie widerspricht dem OECD-Musterkommentar

Wassermeyer rechtfertigt die Ablehnung von Floating Income, weil die Möglichkeit betriebsstättenloser Einkünfte keinen Rückhalt im OECD-MK erfahre.[161] Damit wäre zwar noch nicht geklärt, ob die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte durch den OECD-MK gestützt wird, dennoch ist diese Aussage zu hinterfragen.

Die wesentlichen Ausführungen die Betriebsstättenzuordnung betreffend finden sich in der Musterkommentierung zu den Betriebsstättenvorbehalten.[162] Daraus ergeben sich drei (Zuordnungs-)Kriterien, die für die vorliegende Fragestellung relevant sind:[163] (1) die Besteuerung von Einkünften als Betriebsstätteneinkünfte erfordert eine wirtschaftliche Verbindung zur Betriebsstätte,[164] was wiederum eng mit (2) der Ablehnung einer Attraktivkraft der Betriebsstätte, verbunden ist.[165] Die Zuordnung basiere (3) nicht auf einer Art gesetzlicher Vermutung oder gar Fiktion. Letzteres unterstreicht das Erfordernis eines tatsächlich-wirtschaftlichen Zusammenhangs.

Die Theorie ist geeignet, eine Betriebsstättenzuordnung zu begründen, selbst wenn die dafür eigentlich erforderliche wirtschaftliche Verbindung fehlt, weil sich die Zuordnung auf Basis einer Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte vollzieht.[166] Der OECD-MK lehnt jedoch – im Einklang mit dem internationalen Verständnis[167] – eine Attraktivkraft der Betriebsstätte ab. Ausweislich des OECD-MK soll eine Erfassung solcher Einkünfte, die nicht wirtschaftlich der Betriebsstätte „zuzurechnen" sind, unterbleiben und nicht auf Basis einer Attraktivkraft erfolgen.[168] Die Theorie widerspricht als Zuordnungsmaßstab somit offensichtlich dem OECD-MK.[169]

Wenngleich es sich terminologisch in beiden Fällen scheinbar um dieselbe Attraktivkraft handelt, sind die Auswirkungen der international bekannten Attraktivkraft und der Attraktivkraft durch Ablehnung betriebs-

154 Vgl. im Einzelnen auch *Tcherveniachki* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Art. 21 OECD-MA Rz. 65.

155 Vgl. nur *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 1. Die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung ergibt sich gleichermaßen, wenn man die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung als gleichrangiges Ziel der DBA betrachtet.

156 Stellvertretend *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 113c m.w.N.

157 S. auch *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 3 OECD-MA Rz. 78: „herausragende Bedeutung"; eingehend jüngst *Lehner* in FS Frotscher, 2013, S. 383 (389 f.) m.w.N.

158 BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, unter B.IV.1.e)bb); v. 17.11.1999 (FN 5), unter II.3.d)cc); v. 10.8.2006 (FN 127), unter II.8.b)bb); v. 2.9.2009 (FN 86), unter II.2.b)cc); v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 Tz. 17; vgl. allg. *Lehner* in Vogel/Lehner (FN 2), Grundlagen des Abkommensrecht Rz. 113i; *Lehner* in FS Spindler, 2011, S. 329 (343) m.w.N.; s. auch *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 15 (16 ff.).

159 S. *Gosch*, ISR 2013, 87 (88); zum Konsensprinzip auch *Lehner* in FS Kirchhof, Bd. II, 2013, S. 1635 ff.

160 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2010, 37 (40); s. auch *Edgar/Holland*, Tax Notes International 2005, 525 (532) zum Erfordernis einer einheitlichen Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten; *Heintschel von Heinegg* in Ipsen (FN 111), § 12 Rz. 2 zur „authentischen Auslegung" völkerrechtlicher Verträge.

161 *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242).

162 Die Musterkommentierung zu Art. 7 OECD-MA führt dabei im Wesentlichen aus, dass der Fremdvergleichsgrundsatz maßgeblich für die Zuordnung von Einkünften ist und in diesem Zusammenhang die von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen zu beachten sind, vgl. Art. 7 Tz. 15 ff. OECD-MK 2014; die Musterkommentierung zu Art. 13 OECD-MA verweist für Zwecke der Zuordnung lediglich auf OECD, Attribution (FN 9).

163 S. zu den Kriterien allg. die Musterkommentierung zu den Betriebsstättenvorbehalten, Art. 10 Tz. 31 ff., Art. 11 Tz. 24 ff., Art. 12 Tz. 20 ff. OECD-MK 2014.

164 Bis einschließlich OECD-MK 2008 wurde eine wirkliche Verbindung mit der Geschäftstätigkeit gefordert, s. z.B. Art. 10 Tz. 32.1, Art. 11 Tz. 25.1, Art. 12 21.1 OECD-MK 2008. Seit dem OECD-MK 2010 besteht die wirtschaftliche Verbindung in der Ausübung der wesentlichen Personalfunktionen in der Betriebsstätte, s. z.B. Art. 10 Tz. 32.1 OECD-MK 2014 sowie OECD, Attribution (FN 9), Part I.

165 Zur Ablehnung der Attraktivkraft auch Art. 7 Tz. 12 und Art. 13 Tz. 27.1 OECD-MK 2014.

166 S. oben Abschn. II.2. sowie zu den Auswirkungen der Theorie Abschn. III.4.b).

167 Vgl. *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 1.1.2.2.; *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 72; *Arnold/Sasseville* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 109 (123); *Niehaves* in Haase (FN 3), Art. 7 OECD-MA Rz. 26; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung (FN 5), S. 411; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (FN 3), Rz. 16.275; *Hansen*, Zuordnung (FN 67), S. 123: OECD und ganz überwiegende Auffassung gegen Attraktivkraft, s. auch *Plansky*, Gewinnzurechnung (FN 97), S. 90 m.w.N.

168 Art. 7 Tz. 12 OECD-MK 2014.

169 Im Ergebnis ähnlich *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 94, 101; dem folgend *Hagemann/Kahlenberg/Kudert*, Ubg 2014, 80 (88).

stättenloser Einkünfte andere. Nach der sog. „force of attraction" werden der Betriebsstätte nicht nur die (wirtschaftlich) „zuzurechnenden" Einkünfte zugeordnet, sondern darüber hinaus weitere Einkünfte, die im Betriebsstättenstaat erzielt werden.[170] Gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz als tragender Maßstab der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten sollen Einkünfte indes nur zugeordnet werden, wenn sie durch die Betriebsstätte erwirtschaftet werden.[171] Um eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Besteuerung zu vermeiden, wird die Attraktivkraft deshalb von der OECD abgelehnt.[172] Die Ablehnung der Attraktivkraft dient auch der Vermeidung von Doppelbesteuerung, welche insb. in Mehrstaatensachverhalten droht.[173] Der Ablehnung der Attraktivkraft kommt deshalb – weil sie unmittelbar dem Ziel der DBA dient – besondere Bedeutung zu.[174] Von dieser Attraktivkraft ist die mit der Theorie einhergehende Attraktivkraft zu unterscheiden. Im Rahmen letzterer werden nicht nur Einkünfte erfasst, die aus dem Betriebsstättenstaat stammen, sondern darüber hinaus sämtliche Unternehmensgewinne aus anderen Staaten.[175] Die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte geht somit über die international bekannte Attraktivkraft hinaus.[176] Es liegt auf der Hand, dass diese weitergehende Attraktivkraft auch die Gefahr von Doppelbesteuerungen erhöht und daher aus teleologischer Sicht abzulehnen ist.[177]

Dieser Auffassung kann nicht entgegen gehalten werden, eine Attraktivkraft sei angemessen, wenn die gesamte unternehmerische Tätigkeit durch eine Betriebsstätte ausgeübt wird.[178] So naheliegend diese Annahme ist, kann sie gleichwohl zu einer Zuordnung auch ohne wirtschaftlichen Zusammenhang führen und damit dem OECD-MK widersprechen.[179] In diesem Zusammenhang sei auf die im OECD-MK enthaltene Ablehnung jeglicher Vermutungen oder Fiktionen im Rahmen der Zuordnung hingewiesen, welche ebenfalls gegen die Vereinbarkeit der Theorie mit dem OECD-MK spricht.[180] Denn ausweislich der BFH-Rspr. handelt es sich bei der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte gerade um eine (Zuordnungs-)Vermutung[181], ohne dass der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang überprüft wird. Bemerkenswert ist jedoch, dass auch der BFH eine Einkünfteabgrenzung auf Basis von Vermutungen für nicht mit dem abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar hält: um eine Vermutung handelt es sich z.B. auch, wenn eine Einkünftekorrektur einzig aufgrund einer fehlenden im Voraus getroffenen Vereinbarung vorgenommen wird, wie dies im Rahmen verdeckter Gewinnausschüttungen bei beherrschenden Gesellschaftern geschieht.[182] Der BFH hat jedoch die Unvereinbarkeit einer solchen vermutenden Korrektur mit dem abkommensrechtlichen Fremdvergleich festgestellt und dabei den Gleichlauf von Art. 9 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA angedeutet.[183] Soweit sich der BFH im Rahmen von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA einer Vermutung als Zuordnungsmaßstab bedient, muss auch hier die abkommensrechtliche Schrankenwirkung ein solches Vorgehen sperren, weil Vermutungen mit dem nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA maßgeblichen Fremd-

170 Vgl. *Arnold/Sasseville* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 113), S. 109 (117) FN 25 mit dem Hinweis auf die unbegrenzte Attraktivkraft und die begrenzte Attraktivkraft; zu den Ausprägungen der Attraktivkraft *Kroppen* in Gosch/Kroppen/Grotherr (FN 64), Art. 7 OECD-MA Rz. 72; *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 72; *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 1.1.2.2.

171 S. BFH v. 17.10.2007 (FN 135), unter II.1.b)cc)bbb)cccc); vgl. auch *Niehaves* in Haase (FN 3), Art. 7 OECD-MA Rz. 40 und 48; *Wassermeyer* in Kessler/Kröner/Köhler (FN 7), § 7 Rz. 318; *Hemmelrath* in Vogel/Lehner (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 42; *Plansky*, Gewinnzurechnung (FN 97), S. 92.

172 Vgl. *Hemmelrath* in Vogel/Lehner (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 42; *Kroppen* in Gosch/Kroppen/Grotherr (FN 64), Art. 7 OECD-MA Rz. 73; vgl. auch *Schön*, World Tax Journal 2009, 67 (95 f.), der die Attraktivkraft treffend als „perfect example of a regulatory technique which should be avoided" beschreibt.

173 *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 3.3.1. mit Hinweis auf die drohende „source-source double taxation"; s. auch Abschn. III.4.c).

174 Vgl. auch *Hansen*, Zuordnung (FN 67), S. 123: Ablehnung einer Attraktivkraft ist die Kernaussage in Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; in diesem Sinne auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (FN 53), Rz. 488.

175 So z.B. BFH v. 12.6.2013 (FN 13), wo der BFH auf Basis der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte aus Großbritannien stammende Zinsen, die an eine in Thailand ansässige Person gezahlt wurden, der einzigen Betriebsstätte in Deutschland zuordnete.

176 Entgegen *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 101 ist deshalb gerade nicht von einer „eingeschränkten Attraktivkraft" zu sprechen, sondern eher von einer globalen Attraktivkraft.

177 Auf eine damit möglicherweise einhergehende völkerrechtswidrige Erfassung von Einkünften aus anderen Staaten ohne notwendigen „genuine link" sei hingewiesen. Zur Limitierung des Zugriffs auf Steuerausländer bei fehlendem Inlandsbezug s. *Hey*, IWB 2004, Fach 3, Gruppe 1, 2003 (2005); *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 2), Systematik DBA Rz. 4; ähnlich auch *Lehner* in FS Kirchhof, Bd. II, 2013, S. 1635: Völkerrechtlich ist Doppelbesteuerung nur bei begründetem Inlandsbezug nicht unzulässig.

178 In diesem Sinne aber *Black*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy 2008, 197 (206).

179 Dies gilt insbesondere dann, wenn der Zuordnungsgegenstand, also die Unternehmensgewinne oder die unternehmerischen Wirtschaftsgüter, unter Rückgriff auf das (ggf. sehr weite) nationale Verständnis bestimmt werden. Vgl. auch *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 94, der sich zur Vermeidung solcher Rechtsfolgen für eine abkommensautonome Abgrenzung des „Betriebsvermögens" ausspricht.

180 Vgl. *Stemler*, Sondervergütungen (FN 26), S. 153 mit Hinweis auf eine fiktive Zuordnung durch die Theorie.

181 BFH v. 2.12.1992 (FN 13), unter II.6.: „davon auszugehen"; in diesem Sinne auch BFH v. 19.5.2010 (FN 13), Tz. 27: „Annahme".

182 Vgl. statt vieler *Hey* in Tipke/Lang (FN 7), § 11 Rz. 78: keine unwiderlegbare Vermutung; *Gosch/Roser* in Gosch, KStG², § 8 Rz. 320: Vermutung einer gesellschaftlichen Überlagerung; *Gosch*, BFH/PR 2013, 88: Regelvermutung.

183 BFH v. 11.10.2012 (FN 91), Tz. 12; zum Gleichlauf von Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auch *Kofler* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 9 OECD-MA Rz. 14 m.w.N.; *Wassermeyer* in Wassermeyer (FN 60), Art. 9 OECD-MA Rz. 77a; *Plansky*, Gewinnzurechnung (FN 97), S. 131.

vergleichsgrundsatz ebenso unvereinbar sind wie nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.[184]

Ein auf der Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte basierender Zuordnungsmaßstab widerspricht somit den im OECD-MK vorgesehenen Zuordnungskriterien. Entgegen der Auffassung von *Wassermeyer*[185] wird folglich die Existenz von Floating Income sehr wohl durch den OECD-MK gestützt, weil sie Resultat einer an wirtschaftlichen Kriterien orientierten Auslegung ist und nicht das Ergebnis eines vermutenden Rechtsverständnisses.

c) Theorie entspricht nicht einem internationalem Verständnis

Um dem Ziel der Entscheidungsharmonie zu entsprechen, ist auch ein etwaiges internationales Verständnis zu untersuchen.[186] Im steuerwissenschaftlichen Schrifttum finden sich bereits Ansätze einer qualitativ-empirischen Methodik, um Erkenntnisse aus der Rechtspraxis anderer Staaten abzuleiten.[187]

Soweit ersichtlich, wird die Frage einer möglichen Betriebsstättenlosigkeit von Einkünften nur von deutschsprachigen Autoren diskutiert.[188] Verwundern kann dies nicht, denn die Gewerbesteuer, aus der sich die Ablehnung betriebsstättenloser Einkünfte maßgeblich herleitet,[189] wird in der Mehrheit der Staaten nicht erhoben, weshalb der Problematik dort nicht die gleiche Bedeutung wie in Deutschland zukommt.[190] Stattdessen finden sich einzig Hinweise darauf, dass andere Staaten keine zwingende Betriebsstättenzuordnung kennen.

Erwähnenswert sind diesbezüglich insb. zwei Gerichtsentscheidungen[191]: der niederländische *Hoge Raad*[192] negierte in einer Entscheidung die Zuordnung von Beteiligungen zur niederländischen Betriebsstätte in Ermangelung eines wirtschaftlichen Zusammenhangs, wenngleich sich außerhalb der Niederlande weder Personal noch Wirtschaftsgüter und mithin auch keine Betriebsstätte des Unternehmens befanden.[193] Der Betriebsstättenlosigkeit der Wirtschaftsgüter sowie der daraus erzielten Einkünfte wurde keine Bedeutung beigemessen.[194] Der kanadische *Federal Court*[195] judizierte in einer Entscheidung zum DBA USA/Kanada 1942, dass eine in den USA ansässige natürliche Person Unternehmensgewinne erzielte, dabei jedoch weder in den USA noch in Kanada eine Betriebsstätte unterhielt. Zwar bestand eine Tätigkeit auch im Irak, das Gericht machte jedoch keinerlei Anstalten, eine dortige Betriebsstätte bzw. einen wirtschaftlichen Zusammenhang zu prüfen. Beide Gerichte akzeptierten folglich betriebsstättenlose unternehmerische Wirtschaftsgüter bzw. Einkünfte.

Im Schrifttum wird die Möglichkeit von Floating Income – wenngleich im Rahmen von Steuergestaltungsmodellen – auch für die USA angenommen.[196] Da nach deutschem Verständnis die Theorie auch im Anwendungsbereich der Missbrauchsvermeidung beachtet wird,[197] impliziert die Möglichkeit solcher Einkünfte nach US-Recht wohl das Fehlen einer zwingenden Betriebsstättenzuordnung.[198] Schließlich ergibt sich auch aus der polnischen Rechtspraxis ein Anhaltspunkt dafür, dass der Betriebsstättenlosigkeit von Einkünften keine Bedeutung beigemessen wird: So wurde ein Darlehen eines deutschen Gesellschafters an seine polnische KG dem (betriebsstättenlosen) Ansässigkeitsstaat zugeordnet, weil es an der notwendigen wirtschaftlichen Zugehörigkeit fehlte.[199] Weil dabei der Betriebsstättenvorbehalt geprüft wurde, ist offenbar vom Vorliegen von Unternehmensgewinnen aus-

184 Zur Unvereinbarkeit einer (vermuteten) Attraktivkraft mit dem auf wirtschaftlichen Kriterien basierenden Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA s. *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 3.3.1.; *Mitra/Sen* in Cracea/Burgers, Permanent Establishments, 2014, UN unter 3.3.; im Ergebnis auch *Cloer/Hagemann*, SWI 2014, 303 (307).

185 IStR 2010, 241 (242).

186 Zur Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheidungen als „Inspirationsquelle" *Reimer*, IStR 2008, 551 (553 f.); *Gosch*, ISR 2013, 87 (90).

187 Vgl. dazu auch *Kahlenberg/Kopec*, StuW 2016, 159 (160), FN 3 m.w.N. (in diesem Heft).

188 Für Österreich ebenfalls gegen Floating Income *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung (FN 78), S. 52; wohl auch *Staringer* in Gassner/Lang/Lechner (FN 78), S. 223 (237); im englischsprachigen Schrifttum aus deutscher Perspektive *Kramer*, Tax Notes International 2008, 761 (764); *Kessler/Eicke*, Tax Notes International 2009, 871 (875); *Cloer/Hagemann*, European Taxation 2014, 510 (514).

189 S. oben Abschn. II.1.

190 Mit diesem Hinweis bezüglich des Mitunternehmerkonzepts *Wassermeyer*, IStR 2010, 241 (242).

191 Für Zwecke der vorliegenden Untersuchung wurden zahlreiche Gerichtsurteile zur Abkommensanwendung in anderen Staaten untersucht, wobei insb. nach Konstellationen gesucht wurde, bei denen natürliche Personen im anderen Staat einer Unternehmenstätigkeit nachgingen. Hinweise auf eine der Theorie entsprechenden Vorgehensweise fanden sich dabei nicht. Als Ausgangspunkt der Analyse diente die Datenbank „Tax Treaty Case Law" der IBFD Tax Research Platform, http://www.ibfd.org.

192 20.12.2002, BNB 2003/246, abrufbar unter: http://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2002:AF2257.

193 Dazu *Boers/Vermeulen/Wisman* in Reimer/Schmid/Orell (FN 118), Rz. 83; *Pijl*, BIFD 2006, 351 (355).

194 *Pijl*, BIFD 2006, 351 (355) weist jedoch darauf hin, dass die Vorinstanz eine Zuordnung zur Betriebsstätte noch bejaht hatte, weil die Unternehmenstätigkeit nur durch eine Betriebsstätte ausgeübt wurde.

195 16.12.1977 – Rs. C-1739-71, abrufbar unter: Tax Treaty Case Law, IBFD Tax Research Platform, http://www.ibfd.org.

196 S. *Pinkernell*, Steuergestaltung (FN 16), S. 150; *Pinkernell*, IStR-LB 2013, 59 (60) mit dem Hinweis auf nach deutschem Recht nicht vorstellbares Floating Income bzw. Ocean Income; davon zu unterscheiden ist das sog. Stateless Income, vgl. dazu ausführlich *Kleinbard*, Florida Tax Review 2011, 699 (701 ff.).

197 So zuletzt BFH v. 11.3.2015 (FN 13) Tz. 9 zur Hinzurechnungsbesteuerung.

198 S. *Pinkernell*, Steuergestaltung (FN 16), S. 150: Floating Income scheint nach US-Recht grds. möglich.

199 S. Verbindliche Auskunft des Direktors der Finanzkammer Warschau (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) v. 11.5.2010 – IPPB5/423-72/10-4/IŚ, abrufbar unter: http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=103603-2010-05-11-dyrektor-izby-skarbowej-w-warszawie-ippb5-423-72-10-4-is.

gegangen worden und wurden folglich betriebsstättenlose Unternehmensgewinne akzeptiert.[200]

Die Theorie wird nicht vom internationalen Verständnis gestützt, sondern scheint vielmehr – weil andere Staaten offenbar betriebsstättenlose Einkünfte akzeptieren – mit dem internationalen Verständnis inkompatibel zu sein.[201] Ihre Durchführung steht nicht in Einklang mit der von der Mehrzahl der Staaten geübten Praxis und widerspricht somit dem Grundsatz der Entscheidungsharmonie.

d) Normentelos spricht ebenfalls gegen No-Floating-Income-Theorie

Was die teleologische Auslegung von Abkommensnormen angeht, so wird neben dem (Abkommens-)Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung auch die Berücksichtigung des Normzwecks gefordert.[202] Auch der BFH wendet in seiner Rspr. zur Betriebsstättenzuordnung eine teleologische Auslegung unter Berücksichtigung des konkreten Zwecks der Zuordnungnorm an. Zweck der Zuordnung im Rahmen der Betriebsstättenvorbehalte ist es demnach, Erträge aus Wirtschaftsgütern, die von der Betriebsstätte genutzt werden und zum Ergebnis der Betriebsstätte beigetragen haben, im Betriebsstättenstaat zu besteuern.[203] Dies korrespondiert mit dem Fremdvergleichsgrundsatz, dem zufolge Einkünfte nur insoweit zugeordnet werden sollen, als die Betriebsstätte sie erwirtschaftet hat.[204] Die Theorie kann indes zu einer Zuordnung von Einkünften führen, auch wenn es an dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt.[205] Gemäß Art. 7 OECD-MA soll in diesen Fällen eine Besteuerung im Betriebsstättenstaat gerade nicht erfolgen. Denn gem. Art. 7 OECD-MA erfordert die Besteuerung ein Überschreiten der Betriebsstätten-Schwelle.[206] Letztere beinhaltet jedoch neben einer Betriebsstätte auch eine Zuordnung der Einkünfte zu dieser Betriebsstätte.[207] Eine Zuordnung von Einkünften einzig aufgrund der anderenfalls drohenden Betriebsstättenlosigkeit widerspricht somit dem Zweck der Zuordnung nach Art. 7 OECD-MA.[208]

IV. Thesenförmiges Fazit

1. Besteht ein Unternehmen nur aus einer Betriebsstätte, so greift im innerstaatlichen Steuerrecht ein eigenständiger Zuordnungsmaßstab, dem zufolge sämtliche betrieblichen Einkünfte und Wirtschaftsgüter zwingend dieser einen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Notwendig soll diese zwingende Zuordnung insb. aus gewerbesteuerlichen Gründen sein.
2. Ohne sachliche Begründung wird dieser Zuordnungsmaßstab vom BFH in nunmehr st. Rspr. auch im Anwendungsbereich von DBA angewendet. Dies soll über einen Rückgriff auf das innerstaatliche Recht gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA gerechtfertigt sein.
3. Dieser Zuordnungsmaßstab – die No-Floating-Income-Theorie – kann sich auf die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten auswirken: Fehlt eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat, so ordnet der BFH betriebliche Einkünfte und Wirtschaftsgüter zwingend der Betriebsstätte im anderen Staat zu. Im Ergebnis wird dadurch das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates beschränkt.
4. Eine derartige Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte ist mit den Grundsätzen des Abkommensrechts nicht vereinbar. Grammatikalische, systematische und teleologische Aspekte der Abkommensauslegung sprechen gegen die Anwendung der No-Floating-Income-Theorie. Die Zuordnung von Einkünften zu Betriebsstätten hat sich ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien zu richten.
5. Ein Rückgriff auf den innerstaatlichen Zuordnungsmaßstab in Gestalt der No-Floating-Income-Theorie kann folglich auch nicht mit Art. 3 Abs. 2 OECD-MA gerechtfertigt werden. Sollten der BFH und mit ihm die im Schrifttum überwiegende Auffassung weiterhin betriebsstättenlose Einkünfte auch im Abkommensrecht ablehnen, so erfordert dies eine eingehende sachliche Begründung dieses Zuordnungsmaßstabs.
6. Aus wissenschaftstheoretischer Sicht spricht neben der fehlenden Begründung die Argumentation im Rahmen der Abkommensauslegung gegen die No-Floating-Income-Theorie. Die Theorie ist abkommensrechtlich nicht begründbar und kann nach hier vertretener Auffassung nicht aufrechterhalten werden.

---

200 Vgl. nur *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer (FN 60), Art. 10 OECD-MA Rz. 155: Betriebsstättenvorbehalt ist nicht anwendbar, wenn keine Unternehmensgewinne vorliegen; es ist indes darauf hinzuweisen, dass auch der BFH im Rahmen von Art. 11 OECD-MA keine zwingende Betriebsstättenzuordnung forderte und damit Floating Income akzeptiert, BFH v. 17.10.2007 (FN 135), unter II.1.b)cc)bbb)dddd); *Meretzki*, IStR 2009, 217 (221). Angesichts der notwendigen einheitlichen Auslegung (s. Abschn. III.4.b) ist diese Differenzierung jedoch inkonsequent.

201 Im Ergebnis bereits *Meretzki* in Flick/Wassermeyer/Kempermann (FN 42), Art. 13 Rz. 94, der treffend von einem „Alleingang" spricht.

202 Vgl. auch *M. Lang* in Haarmann, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, 2004, S. 83 (98 f.); *M. Lang*, SWI 2015, 198 (208) mit dem Hinweis, dass das Abkommensziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung viel zu allg. ist, um Rückschlüsse auf einzelne Vorschriften zu ziehen; einschränkend wohl *Gosch*, ISR 2013, 87 (88): Telos der Norm tritt zurück.

203 BFH v. 27.2.1991 (FN 127) unter II.B.4.b); v. 27.2.1991 – I R 96/89, BFH/NV 1992, 385 unter II. B. 4. b); v. 31.5.1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683 unter II. C. 2. b); ähnlich auch OECD, Attribution (FN 9), Part I Rz. 9.

204 FN 171.

205 S. oben Abschn. II.2. und III.4.b).

206 *Reimer* in Reimer/Rust (FN 2), Art. 7 OECD-MA Rz. 56.

207 *Sasseville/Vann* in Vann et al (FN 2), Art. 7 OECD-MA unter 3.1.1.

208 S. im Ergebnis auch *Meretzki*, IStR 2009, 217 (221); ähnlich auch *Hagemann/Kahlenberg/Kudert*, Ubg 2014, 80 (88).

Energiebesteuerung

Energiebesteuerung und die Förderziele der Energiewende – Der Beitrag von Energie- und Stromsteuern zur Förderung von erneuerbaren Energien, Energieeffizienz und Klimaschutz

Prof. Dr. MICHAEL RODI, Greifswald/Berlin / Prof. Dr. ERIK GAWEL, Leipzig / Dr. ALEXANDRA PURKUS, Leipzig / ANNE SEEGER, Berlin*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Ausgangspunkte und Treiber für eine Reform des Energiesteuerrechts
1. Unionsrecht und seine Umsetzung in nationales Recht
2. Wandel im Zielauftrag?
3. Abbau von Verzerrungswirkungen
III. Förderwirkung auf erneuerbare Energien – Stand und Perspektiven
1. Erneuerbare Energien-Begriff
2. Strom aus erneuerbaren Energien
3. Wärme/Kälte aus erneuerbaren Energien
4. Kraftstoff aus erneuerbaren Energien
5. Zusammenfassende Bewertung
IV. Förderwirkung auf Energieeffizienz – Stand und Perspektiven
1. Wirkungszusammenhang von Energiebesteuerung und Effizienzanreizen
2. Klassifikation und Begründung von Begünstigungen
3. Effizienzzielwerte und Energiemanagementsysteme als Gegenleistung für den Spitzenausgleich
4. Förderung der Energieeffizienz durch KWK-Anlagen
5. Zusammenfassende Bewertung
V. Förderwirkung auf den Klimaschutz – Stand und Perspektiven
VI. Abschließende Bewertung und Ausblick

Im Kontext der Energiewende sehen sich die ökologischen Lenkungsziele des Energie- und Stromsteuerrechts mit einem erweiterten Zielkanon konfrontiert, der neben Klimaschutzzielen separate Unterziele für Energieeffizienz und den Ausbau erneuerbarer Energien (EE) umfasst. Vor diesem Hintergrund wird eine Bestandsaufnahme vorgenommen, welche Lenkungswirkungen vom bestehenden Energie- und Stromsteuerrecht hinsichtlich Klimaschutz, EE-Ausbau und Energieeffizienz ausgehen. Dabei zeigt sich erheblicher Weiterentwicklungsbedarf, sofern die Energiebesteuerung künftig eine signifikante Rolle bei der Realisierung der Energiewendeziele einnehmen soll.

In the context of the energy transition, the environmental steering purpose of electricity and energy taxation must fit into a wider system of policy targets, encompassing climate change mitigation aims, but also separate targets for energy efficiency and the expansion of renewable energy sources (RES). The following article undertakes an assessment of the steering effects that existing electricity and energy tax law has with regard to climate change mitigation, energy efficiency and RES expansion. The analysis shows considerable scope for improvements, if electricity and energy taxes are to play a significant role in the implementation of energy transition policy aims.

I. Einleitung

Ursprünglich als klassisches Verbrauchsteuerrecht mit vorrangiger Finanzierungsfunktion konzipiert, hat sich die Energiebesteuerung in Deutschland zu einem Teil des Energieumweltrechts mit umweltpolitischer Lenkungsfunktion entwickelt. Ausschlaggebend hierfür war die ökologische Steuerreform von 1999, die für das gegenwärtige System des Energie- und Stromsteuerrechts prägend bleibt.[1] Die Steuerreform zeichnete sich durch eine doppelte Zielstellung aus: Zum einen sollte die Verteuerung von Energie Anreize zur Verbesserung der Energieeffizienz und Reduktion des Energieverbrauchs setzen und hierdurch Beiträge zu Ressourcenschonung und Klimaschutz leisten; gleichzeitig zielte die überwiegende Verwendung des Steueraufkommens für eine Bezuschussung der Rentenversicherung darauf ab, den Faktor Arbeit über eine Senkung der Lohnnebenkosten zu entlasten und zur Schaffung neuer Arbeitsplätze beizutragen.[2] Im Kontext der Energiewende sieht sich das Energie- und Stromsteuerrecht mittlerweile jedoch einem erweiterten Zielkanon ausgesetzt, der neben ambitionierten Klimaschutzzielen separate Unterziele für Energieeffizienz, Energieverbrauch und den Ausbau erneuerbarer Energien (EE) umfasst.[3] Gleichzeitig hat sich die Komplexität des energie- und klimapolitischen Instrumentenmix' erhöht. Eine umfassende Diskussion, welche Rolle eine ggf. anzupassende Energie- und Strombesteuerung innerhalb dieses Instrumentenmix' einnehmen kann und soll, steht noch aus – dies schließt die Frage ein, in Hinblick auf welches der Förderziele der Energiewende

* *Prof. Dr. iur. Michael Rodi, M.A.*, ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanzrecht, Umwelt- und Energierecht an der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald und geschäftsführender Direktor des Instituts für Klimaschutz, Energie und Mobilität (IKEM) in Berlin. *Prof. Dr. rer. pol. Erik Gawel* ist Direktor des Instituts für Infrastruktur- und Ressourcenmanagement der Universität Leipzig und Leiter des Departments Ökonomie am Helmholtz-Zentrum für Umweltforschung – UFZ. *Dr. rer. pol. Alexandra Purkus, M.Sc. (Res)*, ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am UFZ. *Ass. iur. Anne Seeger* ist Regierungsrätin bei der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen und promoviert zum Thema.

1 Zu den Vorläufersystemen s. *Hansmeyer*, in FS Grossekettler, 2004, S. 101.

2 Vgl. *Ewringmann/Kohlhaas*, WSI-Mitteilungen 12/2004, 683 (683 f.); *Knigge/Görlach*, Die Ökologische Steuerreform – Auswirkungen auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation, 2005, S. 3.

3 Vgl. *BMWi/BMU*, Energiekonzept für eine umweltschonende, zuverlässige und bezahlbare Energieversorgung, 2010/2011.

das Energie- und Stromsteuerrecht eine prioritäre Lenkungswirkung ausüben soll. Eine Förderwirkung in Bezug auf den Klimaschutz kann *direkt* ausgeübt werden, etwa durch eine Ausrichtung von Steuersätzen am CO_2-Ausstoß von Energieerzeugnissen; alternativ lässt sich die Besteuerung auf die Unterziele EE-Förderung oder Energieeffizienz ausrichten.[4] Hierdurch wird eine *indirekte* Lenkungswirkung auf das Klimaschutzziel bewirkt. Da außer Synergien jedoch auch Zielkonflikte auftreten können, etwa zwischen dem Setzen von allgemeinen Energieeffizienzanreizen und spezifischen Impulsen zum EE-Ausbau, ist eine entsprechende Priorisierung erforderlich.

Voraussetzung hierfür ist eine Bestandsaufnahme, welche Regelungen im bestehenden Energie- und Stromsteuerrecht eine Lenkungswirkung hinsichtlich Klimaschutz, EE-Ausbau und Energieeffizienz entfalten, und wo sich Friktionen zwischen der bestehenden Steuersystematik und dem veränderten Zielkanon ergeben. Der folgende Artikel präsentiert Ergebnisse einer solchen Bestandsaufnahme. Hierfür werden zunächst die Ausgangspunkte und Treiber für eine Reform des Energiesteuerrechts aufgezeigt; diese können sich insbesondere aus dem Unionsrecht, dem im Zeitablauf gewandelten Zielauftrag, sowie dem Abbau von Verzerrungswirkungen ergeben (Abschnitt II). Daraufhin wird analysiert, welche Förderwirkung das bestehende Energie- und Stromsteuerregime auf den Ausbau erneuerbarer Energien (Abschnitt III), die Verbesserung der Energieeffizienz (Abschnitt IV) und den Klimaschutz (Abschnitt V) hat, und welche Weiterentwicklungsperspektiven jeweils bestehen. Hierbei ist zu berücksichtigen, welche Relevanz dem Energie- und Stromsteuerrecht im Zusammenspiel mit anderen energieumweltrechtlichen Normen zukommt. Abschnitt VI nimmt eine abschließende Bewertung vor.

II. Ausgangspunkte und Treiber für eine Reform des Energiesteuerrechts

1. Unionsrecht und seine Umsetzung in nationales Recht

Klimaschutz ist eine rechtlich verbindliche Zielsetzung der Europäischen Union; das ergibt sich primärrechtlich aus Art. 191 Abs. 1 sowie Art. 194 Abs. 1 AEUV. Konkretisiert wurde dies insbesondere durch eine langfristige Zielfestlegung des Europäischen Rates (Reduktion des Treibhausgasausstoßes von 80–95 %) sowie Dekadenziele in Bezug auf die Senkung von Treibhausgasemissionen (2020: 30 %, 2030: 40 %), den Ausbau Erneuerbarer Energien (2020: 20 %, 3030: 27 %) sowie die Steigerung von Energieeffizienz (2020: 20 %).[5]

Nun müssen gemäß der umweltpolitischen Querschnittsklausel des Art. 11 AEUV die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung und Durchführung von Unionspolitiken und -maßnahmen, insbesondere zur Förderung einer nachhaltigen Entwicklung, einbezogen werden. Allerdings werden hieraus nur in Ausnahmefällen justiziable Gesetzgebungsaufträge folgen. Dies gilt auch für die politisch naheliegende Überlegung, das Energiesteuerrecht stärker auf den klimaschutzpolitischen Auftrag auszurichten.

Es liegt nahe das Konzept der Umweltsteuern gerade auch auf Energiesteuern anzuwenden und diesen auch klimapolitische Funktionen zuzumessen. Das europäische Verbrauchsteuerrecht allgemein und das Energiesteuerrecht im Besonderen wurde jedoch in erster Linie unter dem Aspekt eines funktionierenden Binnenmarktes und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durch Harmonisierung von indirekten Steuern konzeptioniert (Art. 113 AEUV). Die Verbrauchsteuersystemrichtlinie von 2008[6] und die Energiesteuerrichtlinie von 2003[7] sind deutlich von diesem Anliegen geprägt. Sie konzentrieren sich weitgehend auf die Harmonisierung von Strukturfragen (Steuererhebung, Steueraufsicht etc.), die Festsetzung mengenbezogener Mindeststeuersätze sowie die Setzung eines Rechtsrahmens für die Gewährung von Steuervergünstigungen. Die (zusätzliche) umwelt- und klimapolitische Ausrichtung der Energiesteuer-Richtlinie erhält erst an dieser Stelle eine gewisse Relevanz, indem sie den Mitgliedstaaten Gestaltungsoptionen eröffnet.

Diese Vorgaben hat der deutsche Gesetzgeber durch das Energiesteuergesetz (EnergieStG)[8] sowie das Stromsteuergesetz (StromStG)[9] umgesetzt. Er hat dabei unter Beachtung des europarechtlichen Rahmens im Wesentlichen die verbrauchssteuerrechtliche Grundstruktur der Energiesteuern erhalten. Dies gilt insbesondere für den starken Fokus auf die Besteuerung von Mineralölen und Strom. Umwelt- und klimapolitische Zielsetzungen wurden punktuell sukzessive in das tradierte Steuersystem „eingebaut", wobei sicherlich die Ökologische Steuerreform von 1999 einen Meilenstein darstellt. Man merkt dem heute bestehenden deutschen Energiesteuerrecht diese inkrementelle Entstehungsgeschichte mehr als deutlich an. Die nachträgliche Ökologisierung des Energiesteuerrechts hat zu erheblichen Verwerfungen in der Verbrauchsteuersystematik aber auch innerhalb der nachträglich aufgenommenen klimapolitischen Funktion geführt.

Das Energie- und Stromsteuerrecht wurde seit 2006, als die Mineralölsteuer in das Energiesteuergesetz (EnergieStG) überführt wurde und Anforderungen der EU-Energiesteuerrichtlinie (2003/96/EG)[10] umgesetzt wurden, allerdings nur punktuell weiterentwickelt, wo-

4 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (80).

5 Europäischer Rat, Schlussfolgerungen vom 8./9.3.2007, 7224/1/07, Ziff. 29 ff.; Europäischer Rat, Schlussfolgerungen vom 23./24.10.2014, 169/14, Schlussfolgerung 5, Ziff. 1 ff.; Europäische Kommission, Fahrplan für den Übergang zu einer wettbewerbsfähigen CO_2-armen Wirtschaft bis 2050, KOM (2011) 112.

6 Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. Nr. L 9/12 vom 14.1.2009.

7 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. Nr. L 283/51 vom 31.10.2003.

8 Energiesteuergesetz vom 15.7.2006, BGBl. I, 1534, zuletzt geändert durch Art. 239 der Verordnung vom 31.8.2015 (BGBl. I, 1474).

9 Stromsteuergesetz vom 24.3.1999, BGBl. I, 378, zuletzt geändert durch Art. 242 der Verordnung vom 31.8.2015 (BGBl. I, 1474).

10 ABl. Nr. L 283 v. 31.10.2003, S. 51–70.

bei zwischenzeitliche Reformen insbesondere auf Veränderungen im umfassenden Ausnahmen- und Entlastungsregime abzielten.[11] Eine systematische Einbettung in den Instrumentenmix der Energiewende blieb hingegen aus.

Mit einem Reformvorschlag zur Energiesteuerrichtlinie unternahm die EU-Kommission 2011 einen Vorstoß, der vorsah, bislang je nach Energieerzeugnis und Verwendungszweck unterschiedlich ausgestaltete Steuersätze auf eine einheitliche Bemessungsgrundlage in Form einer kombinierten Primärenergie- und CO_2-Ausstoßbesteuerung umzustellen. Dieser Schritt sollte dazu beitragen, die Förderwirkung der Energiebesteuerung auf Klimaschutz, Energieeffizienz und EE-Ausbau zu erhöhen, bestehende Verzerrungswirkungen zugunsten energiedichter und emissionsintensiver Energieerzeugnisse zu vermindern und eine verbesserte Koordination mit dem europäischen Emissionshandelssystem zu bewirken.[12] Aufgrund erheblichen politischen Widerstands in den Mitgliedstaaten wurde der Vorschlag jedoch 2015 zurückgezogen.[13] Vorerst bleibt es daher der nationalen Politikebene überlassen, eine Weiterentwicklung des Energie- und Stromsteuerrechts in Bezug auf den Zielzusammenhang der Energiewende zu prüfen.

2. Wandel im Zielauftrag?

Neben dem Fiskalziel der Aufkommenserzielung strebt die ökologische Steuerreform von 1999 eine indirekte Wirkung auf das Klimaschutzziel an, indem Anreize für Energiesparen, Energieeffizienzverbesserungen sowie punktuell auch den Ausbau von EE gesetzt werden.[14] In der Gestaltung von Energie- und Stromsteuern finden jedoch noch vielfältige andere Ziele Ausdruck. Hierzu gehören Ziele, die auf eine Verbesserung des Allokationsergebnisses abzielen, wie die Vermeidung von internationalen und intermodalen Wettbewerbsverzerrungen (zwischen länderbezogenen Unternehmensstandorten und Verkehrsträgern) sowie die Förderung spezifischer, umweltschonender oder innovativer Technologien.[15] Doch auch distributiv motivierte sozial-, industrie- und agrarpolitische Zielstellungen bezüglich der Belastung bestimmter Sektoren und Wirtschaftsbereiche sind relevant. Diese Zielvielfalt wird durch ein breites und komplexes Ausnahme- und Entlastungsregime adressiert, das gleichzeitig jedoch die Konsistenz und Kosteneffizienz von Beiträgen zu jedem individuellen Ziel beeinträchtigt.

Seit Einführung der ökologischen Steuerreform hat sich das politische Zielumfeld jedoch geändert – insbesondere wurden ambitionierte, separate Ziele für Klimaschutz, EE und die Reduzierung des Primärenergieverbrauchs adoptiert.[16] Diese wurden zudem durch eine Vielzahl von außersteuerlichen Instrumenten unterlegt.[17] Vor dem Hintergrund dieses veränderten Ziel- und Instrumentenzusammenhangs ist daher die Ausrichtung der Energie- und Stromsteuern zu überprüfen, und die in ihnen zum Ausdruck kommende Balance zwischen Zielkonflikten neu zu bewerten. Eine konsistente Eingliederung in den Instrumentenmix setzt insbesondere eine Entscheidung voraus, ob und an welcher Stelle Energie- und Stromsteuern eine direkte Lenkungswirkung auf das Klimaschutzziel ausüben sollen, oder eine indirekte mittels einer verstärkten Ausrichtung auf EE- oder Energieeffizienzförderziele.

3. Abbau von Verzerrungswirkungen

Im Verbund mit weiteren, vornehmlich sektoralen Politikinstrumenten beeinflussen Energie- und Stromsteuern Entscheidungen über die Allokation einer Vielzahl von Energieerzeugnissen, die von gewerblichen Akteuren sowie Haushalten zur Erzeugung von Strom, Wärme und Verkehrsdienstleistungen eingesetzt werden. Was die Effektivität und Kosteneffizienz von Lenkungsimpulsen angeht, erweist sich dabei als problematisch, dass Steuersätze nicht auf eine einheitliche Bemessungsgrundlage ausgerichtet sind – wie etwa den CO_2-Ausstoß bei einer direkten Ausrichtung der Steuern auf das Klimaschutzziel, oder den Energiegehalt bei einer prioritären Energieeffizienzförderung. Stattdessen sind Besteuerungsgrundlagen äußerst heterogen: Je nach Energieerzeugnis beziehen sich Steuersätze auf Volumen, Gewicht oder Primärenergiegehalt (§ 2 EnergieStG). Steuertarife unterscheiden sich zudem in Regeltarife und ermäßigte Heizstofftarife, und für bestimmte Kombinationen aus Verwendungsarten und Energieerzeugnissen kommen Steuerbefreiungen, -ermäßigungen und -entlastungen zum Tragen.[18] Entsprechend fallen je nach Energieerzeugnis, aber auch je nach Verwendungszweck Anreize für Investitionen in Klimaschutz, Energieeffizienz oder ggf. EE unterschiedlich stark aus.[19] Insbesondere ist es in den einzelnen Verwendungsbereichen rational, hoch besteuerte Energieerzeugnisse durch niedrig besteuerte zu ersetzen, solange dies kostengünstiger zu realisieren ist als Investitionen in Energieeffizienz.

---

11 Vgl. *Soyk*, Energie- und Stromsteuerrecht[3], 2013, S. 21 f. Rz. 55 ff.; *Khazzoum/Kudla/Reuter*, Energie und Steuern, 2011, S. 26; *Schiebold/Liebheit*, EnWZ 2014, 64.

12 Vgl. Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom KOM (2011) 169/3, S. 2 f.; Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss Intelligentere Energiebesteuerung in der EU: Vorschlag für eine Änderung der Energiesteuerrichtlinie KOM (2011) 168/3, S. 3 ff.

13 Siehe http://ec.europa.eu/atwork/pdf/cwp_2015_withdrawals_en.pdf [23.9.2015].

14 Vgl. BT-Drucks. 14/40 v. 17.11.1998, S. 1; dazu *Wundrack* in Bongartz, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif und Nebengesetze[7], § 9 StromStG Rz. 2.

15 Vgl. BT-Drucks. 14/40 v. 17.11.1998; BMF, 24. Subventionsbericht, 2013, Anlage 2 und Anlage 8; *Copenhagen Economics* in Thöne/Schmidt/Heinemann, Evaluierung von Steuervergünstigungen, 2009, S. 221.

16 Vgl. *BMWi/BMU*, Energiekonzept für eine umweltschonende, zuverlässige und bezahlbare Energieversorgung, 2010/2011.

17 Siehe etwa *Rodi et al.*, Das Klimaschutzrecht des Bundes, 2011.

18 Vgl. *Soyk*, Energie- und Stromsteuerrecht[3], 2013; *Khazzoum/Kudla/Reuter*, Energie und Steuern, 2011; *Möhlenkamp/Milewski*, EnergieStG/StromStG; *Bongartz*, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif und Nebengesetze[7].

19 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (88 ff.).

Die uneinheitliche Ausgestaltung der Besteuerung impliziert aber, dass Substitutionsbeziehungen nicht notwendigerweise zugunsten von klimafreundlicheren Energieerzeugnissen vonstattengehen (s. V).[20]

III. Förderwirkung auf erneuerbare Energien – Stand und Perspektiven

Die Förderung erneuerbarer Energien (EE) erfolgt im Rahmen des Strom- und Energiesteuerrechts indirekt über die Lenkungswirkung von Steuererleichterungen, die für alle Sektoren (Strom, Wärme/Kälte und Verkehr) verteilt über das Strom- und das Energiesteuergesetz zu finden sind. Steuererleichterungen verringern die Preise von EE im Vergleich zu fossilen Substituten, und verbessern so die Wettbewerbsfähigkeit von EE in den jeweiligen Sektoren.

1. Erneuerbare Energien-Begriff

Welche Energieformen unter den Begriff der EE fallen und damit steuerlich begünstigt werden sollen, ist jedoch nicht einheitlich definiert. Eine Art Legaldefinition des EE-Begriffs lässt sich lediglich in § 2 Nr. 7 StromStG finden. Hiernach handelt es sich um Strom aus erneuerbaren Energieträgern, wenn er ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse[21] erzeugt wird. Ausgenommen ist Strom aus Wasserkraftwerken mit einer installierten Generatorleistung über 10 Megawatt. § 2 Nr. 7 StromStG definiert somit nicht ausdrücklich den Begriff der EE, sondern zählt die im Rahmen des Stromsteuergesetzes anerkannten erneuerbaren Primärenergieträger auf, um den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG einzugrenzen. Weitere Relevanz besitzt die Legaldefinition des § 2 Nr. 7 StromStG derzeit nicht.

Das Energiesteuergesetz verzichtet auf eine Klarstellung des EE-Begriffs und privilegiert bestimmte EE über die Auswahl des Steuergegenstandes und über entsprechende Steuererleichterungen. So fallen Sonnenenergie, Erdwärme oder Windenergie mangels ihrer Eigenschaft als Waren nicht unter die steuerbaren Energieerzeugnisse des § 1 Abs. 2 und 3 EnergieStG und sind damit nicht Steuergegenstand. Auch Torf, Brennholz und Holzkohle gelten nicht als Energieerzeugnisse (§ 1 Abs. 3 S. 1 EnergieStG).[22] Andere Energieerzeugnisse, die als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden können, unterliegen hingegen grundsätzlich der Besteuerung.[23] So sind Deponie- und Klärgas sowie andere Biomasseerzeugnisse, obwohl diese im Rahmen anderer Gesetze – insbesondere im Rahmen des StromStG – als EE anerkannt sind, Steuergegenstand des EnergieStG (§ 1 Abs. 2 und 3). Von der Besteuerung ausgenommen sind lediglich die Feststoffe, aus deren Vergärung die genannten Gase gewonnen werden (§ 1b Abs. 1 EnergieStV[24]). Hiernach gehören Waren wie Klärschlamm, Siedlungsabfälle und andere niederkalorische Abfälle nicht zu den Energieerzeugnissen des § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EnergieStG, was dem Bedürfnis der Wirtschaft entspricht, nicht mehr benötigte Energieerzeugnisse ohne steuerliche Belastung entsorgen zu können.[25] Die Besteuerung von Biokraftstoffen, wie pflanzliche Öle, Bioethanol und Biodiesel, ist hingegen der ausnahmslosen Besteuerung von Energieträgern, die als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, geschuldet. Das EnergieStG orientiert sich hierbei an den klaren Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie (2003/96/EG).[26] So soll auch im Bereich der EE der Verbrauch von Energie insgesamt verteuert werden, um so zur Energieeinsparung anzuregen.[27] Eine Privilegierung von EE erfolgt in diesem Rahmen lediglich über gezielte Steuererleichterungen. So bietet z.B. die Steuerentlastung des § 50 EnergieStG einen Anreiz zur vorrangigen Nutzung von Biokraftstoffen. Eine entsprechende Privilegierung für Klärgas und Deponiegas enthält die Steuerbefreiung des § 28 EnergieStG.

2. Strom aus erneuerbaren Energien

Neben der marktintegrativen Förderung von Strom aus EE durch das Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG) enthalten § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG eine Steuerbefreiung für Strom aus EE und § 28 EnergieStG eine Steuerbefreiung für gasförmige Energieerzeugnisse, die zum Antrieb von Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen (§ 3 EnergieStG) verwendet werden.

Die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG will die vorrangige Nutzung von Strom aus EE i.S.d. § 2 Nr. 7 StromStG anreizen, sofern dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird. Das heißt es ist sowohl Voraussetzung für die Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG, dass der erzeugte Strom ausschließlich aus EE erzeugt wird, als auch, dass der entnommene „grüne" Strom aus einem Netz stammt, welches ausschließlich mit „grünem" Strom gespeist wurde. Begünstigt ist grundsätzlich der Steuerschuldner, also in der Regel der Versorger oder Eigenerzeuger (§ 5 Abs. 2 StromStG). Die engen Voraussetzungen der Entnahme des „grünen" Stroms aus einem „grünen" Netz begrenzen allerdings den Anwendungsbereich der Steu-

20 Siehe dazu *Harding/Martini/Thomas*, Economics of Energy & Environmental Policy 3 (1) 2014, 19 (32 ff.); *Kohlhaas*, Gesamtwirtschaftliche Effekte der ökologischen Steuerreform, 2005, S. 18 f.

21 Der 2013 neu geschaffene § 1b Abs. 2 StromStV enthält nunmehr eine Legaldefinition für den Begriff der Biomasse. Mit dem Ziel die Rechtssicherheit bei der Anwendung der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG zu erhöhen, wird schlicht auf die BiomasseV (Biomasseverordnung vom 21.7.2001, BGBl. I 2001, 1234, zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes vom 21.7.2014, BGBl. I 2014, 1066) in der jeweils geltenden Fassung verwiesen.

22 Vgl. *Soyk*, Energie- und Stromsteuerrecht[3], 2013, S. 96 Rz. 269; *Milewski* in Möhlenkamp/ders., EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rz. 25.

23 Näher hierzu *Friedrich*, DB 2008, 2674 (2675).

24 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 3 der Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung v. 20.9.2011, BGBl. I 2011, 1890.

25 Vgl. *Milewski* in Möhlenkamp/ders., EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rz. 26.

26 EnergieStRL 2003/96/EG, ABl. Nr. L 283 v. 31.10.2003, 51–70.

27 Vgl. *Stein/Thoms*, BB 2009, 1452.

erbefreiung faktisch auf die Eigenerzeugung und lokale Direktvermarktung (mit Strombezug über Direktleitungen).[28]

Eine Förderung der Herstellung von Strom aus EE ergibt sich daneben aus § 28 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG, wenn der Stromerzeuger gasförmige Biokraft- und Bioheizstoffe in einer begünstigten Anlage (§ 3 EnergieStG), wie ortsfeste Stromerzeugungsanlagen oder Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) mit einem Jahresnutzungsgrad von mindestens 60 Prozent, zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren nutzt. § 28 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG befreit namentlich gasförmige Biokraft- und Bioheizstoffe, unvermischt mit anderen Energieerzeugnissen, und gasförmige Kohlenwasserstoffe, die aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen gewonnen werden und bei der Lagerung von Abfällen oder bei der Abwasserreinigung anfallen (z.B. Deponiegas und Klärgas). Die begünstigten Biokraft- und Bioheizstoffe müssen ausschließlich aus Biomasse im Sinne der Biomasseverordnung[29] bestehen (§ 1a Satz 1 Nr. 13a EnergieStG). Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass die begünstigten Biogase zunächst unvermischt in den Verwendungsbereich des Stromerzeugers gelangt sind. Die Einspeisung dieser Gase in ein herkömmliches Leitungsnetz führt regelmäßig zu einer Vermischung, so dass die Steuerbefreiung entfällt.[30] Insbesondere ist Biogas, das zu Biomethan aufbereitet und in das Erdgasnetz eingespeist wurde, hierdurch nicht von der Steuerbefreiung umfasst. Dies hat erhebliche Auswirkungen auf den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung, denn auch hier ist für eine vom Erzeugungsort getrennte Verwendung der Biogase ein „grünes" Gasnetz erforderlich, welches derzeit nicht existiert. Ein nachträgliches Vermischen mit anderen Energieerzeugnissen unmittelbar vor der Verwendung der Biogase ist hingegen unschädlich für die Steuerbefreiung (§ 28 Satz 2 EnergieStG).

Im Ergebnis also setzen § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG und § 28 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG Anreize für die Eigenerzeugung von EE bzw. den dezentralen Bezug von EE-Strom oder Biogasen über Direktleitungen. Eine Anreizwirkung für die EE-Eigenerzeugung von Strom ergibt sich dabei insbesondere im Zusammenspiel mit weiteren Entlastungen des Selbstverbrauchs in energiewirtschaftlichen Abgaben und Umlagen.[31] Unter Effizienzgesichtspunkten stellt sich die hierdurch bewirkte Verzerrung von Allokationsentscheidungen bei der Wahl von Energieerzeugungstechnologien und der Wahl zwischen Fremdbezug oder Eigenerzeugung als problematisch dar.[32] Begünstigungen können dazu führen, dass der Eigenerzeugung von Strom in Anlagen mit vergleichsweise hohen Stromgestehungskosten (z.B. in kleinen Photovoltaik-Anlagen) der Vorzug gegeben wird gegenüber einem Fremdbezug von Strom, der in Anlagen mit niedrigeren Stromgestehungskosten erzeugt wurde (z.B. in Windkraftanlagen). Außerdem bestehen für begünstigte Eigenerzeuger keine Anreize für ein systemdienliches Einspeiseverhalten oder flexible Reaktionen auf Marktpreissignale.[33] Langfristig kann dies zu ineffizienten Versorgungsstrukturen führen. Gleichzeitig besteht hinsichtlich des Klimaschutzbeitrags kein Unterschied zwischen eigenerzeugtem und fremdbezogenen EE-Strom, der die stromsteuerliche Ungleichbehandlung rechtfertigen würde.

Neben einer Einschränkung von Selbstverbrauchsbegünstigungen[34] wird dementsprechend mitunter vorgeschlagen, die Befreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG auf aus dem öffentlichen Netz bezogenen EE-Strom auszudehnen, sofern er als Grünstrom zertifiziert ist.[35] Hierdurch würde ein alternativer Fördertatbestand zum EEG für EE nahe der Wettbewerbsfähigkeit geschaffen. Diese Weiterentwicklungsperspektive ist allerdings aus verschiedenen Gründen kritisch zu beurteilen. Scheiden niedrig vergütete EE aus der EEG-Vergütung aus, um sich als Grünstrom zertifizieren zu lassen und eine Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, findet eine Verschiebung der Förderlasten von EEG-Umlage zu öffentlicher Hand statt – ob eine Nettoförderwirkung entsteht, ist hingegen unklar.[36] In dem Maße, in dem EE zur tragenden Säule des Stromsystems werden, würde eine Ausweitung der Befreiung zudem die Aufkommenswirkung der Stromsteuer erheblich beeinträchtigen.[37] Hierbei ist auch zu beachten, dass nach Rechtsprechung des EuGH in der Sache „Outokumpu Oy" Stromsteuerbefreiungen auf Stromimporte aus anderen EU-Mitgliedstaaten ausgedehnt werden müssten.[38] Gleichzeitig entstehen

28 Vgl. *Khazzoum/Kudla/Reuter*, Energie und Steuern, 2011, S. 58; *Wundrack* in Bongartz, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif und Nebengesetze[7], § 9 StromStG Rz. 6; *Gawel* in Kloepfer, Umweltschutz als Rechtsprivileg, 2014, S. 35 (45); *Bausch*, CuR 2014, 63 (64).

29 Biomasseverordnung v. 21.6.2001, BGBl. I 2001, 1234, die durch die Verordnung vom 9.8.2005, BGBl. I 2005, 2419, geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung.

30 Vgl. *Schröder-Schallenberg* in Bongartz, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif und Nebengesetze, § 28 EnergieStG Rz. 23.

31 Vgl. *Bardt et al.*, ZfE 38 (2) 2014, 83 (84 ff.); *Moench/Wagner/Wrede*, Rechtsfragen des Eigenverbrauchs und des Direktverbrauchs von Strom durch Dritte aus Photovoltaikanlagen, 2013; *Mikešić/Thieme/Strauch*, Juristische Prüfung der Befreiung der Eigenerzeugung von der EEG-Umlage nach § 37 Abs. 1 u. 3 EEG, 2012.

32 Vgl. *Bardt et al.*, ZfE 38 (2) 2014, 83 (94 ff.); *Jägemann/Hagspiel/Lindenberger*, The economic inefficiency of grid parity: The case of German photovoltaics, 2013; *Frondel/Schmidt/Vance*, „Grüner" Strom gleich guter Strom? Warum Solarförderung ein teurer Irrtum ist, 2014, S. 5.

33 Vgl. *Connect Energy Economics*, Leitstudie Strommarkt, 2014, S. 99; *Bardt et al.*, ZfE 38 (2) 2014, 83 (96); BT-Drucks. 18/1304 v. 5.5.2014, S. 106.

34 Vgl. *Bardt et al.*, ZfE 38 (2) 2014, 83 (96); *Bode/Groscurth*, ET 2013, 39.

35 So etwa *BMU*, Verbesserung der Systemintegration der Erneuerbaren Energien im Strombereich, 2008, S. 24 ff.; s. auch http://www.bee-ev.de/home/presse/mitteilungen/detailansicht/eeg-umlage-2013-foerderbetrag-fuer-erneuerbare-energien-steigt-auf-23-cent-pro-kilowattstunde-strom/[30.9.2015].

36 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (93).

37 *Diekmann/Großmann/Lehr*, Wirkungen des Ausbaus erneuerbarer Energien auf Steuern und Sozialabgaben, 2013, S. 2 ff.

38 Vgl. EuGH v. 2.4.1998 – Rs. C-213/96, Slg. 1998, I-1777; dazu *Möhlenkamp* in dies./Milewski, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG Rz. 2; *Meyer et al.*, Klimaschutzorientierte Reform statt Senkung der Stromsteuer, 2012, S. 13.

Konflikte zum Energieeffizienzziel der Stromsteuer. Auch wenn EE hinsichtlich ihrer Umweltbilanzen klare Vorteile im Vergleich zu konventioneller Energieerzeugung aufweisen, sind sie dennoch mit vielfältigen externen Raumkosten verbunden (etwa in den Bereichen Wohnumfeld-, Gewässer-, Natur- und Artenschutz), so dass das Setzen steuerlicher Anreize für eine effiziente Verwendung erneuerbar erzeugten Stroms wünschenswert bleibt.[39] Zudem ist die Energieträgerwahl im Stromsektor bereits vielfältig instrumentell unterlegt (z.B. mit EEG, Emissionshandel und AtomG), während der Stromsteuer als ökonomisches Instrument zur kosteneffizienten Adressierung des Stromverbrauchs eine wichtige Alleinstellung zukommt.[40] Daher empfiehlt es sich, die Stromsteuer prioritär auf eine energieträgerübergreifende Energieeffizienzförderung hin weiter zu entwickeln.

3. Wärme/Kälte aus erneuerbaren Energien

Eine Förderungswirkung im Bereich der Wärme-/Kältegewinnung aus EE ergibt sich zum einen direkt aus den ordnungsrechtlichen Vorgaben und dem Marktanreizprogramm (MAP) des Gesetzes zur Förderung Erneuerbarer Energien im Wärmebereich (EEWärmeG).

Zum anderen wird durch die Festlegung der steuerbaren Energieerzeugnisse in § 1 Abs. 2 und 3 EnergieStG und durch die Steuerbefreiung des § 28 EnergieStG eine indirekte Förderung erreicht. So unterliegen einerseits die für den Wärmesektor bedeutsamen erneuerbaren Energieträger, wie Sonnenenergie, Erdwärme und Holz, nicht der Besteuerung. Andererseits ergibt sich eine Förderung aus § 28 EnergieStG, soweit bestimmte Biogase zum Verheizen genutzt werden. Die Verwendung zum Verheizen ist nicht an die Verwendung in einer begünstigten Anlage (§ 3 EnergieStG) geknüpft und liegt immer dann vor, wenn Energieerzeugnisse zur Erzeugung von Wärme verbrannt werden (§ 1a Nr. 12 EnergieStG). Beim Verheizen kommt es somit vorrangig auf die gezielte Nutzung der Wärme an, unabhängig vom Zweck des Wärmeeinsatzes. Die Wärme kann z.B. zum Beheizen von Gebäuden oder zur Bearbeitung von Stoffen in industriellen Prozessen dienen.[41]

Zudem dient hierneben auch die bereits erwähnte Verwendung von Biogasen in KWK-Anlagen neben der Stromgewinnung zu einem gewissen Anteil der Wärmegewinnung, so dass auch diese Verwendungsvariante des § 28 EnergieStG eine Förderungswirkung auf die Verwendung von Biogas im Wärmesektor entfaltet. Wie bereits in Bezug auf die Stromerzeugung beschrieben wird jedoch durch das Erfordernis der unvermischten Verwendung der Biogase der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 28 EnergieStG auch für diesen Bereich faktisch auf eine Verwendung am Erzeugungsort begrenzt.

Die Wirksamkeit von steuerlichen Förderanreizen wird im Wärmesektor zudem dadurch begrenzt, dass fossile Heizstoffe nur relativ niedrigen Steuersätzen unterliegen (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. §§ 3 und 3a EnergieStG). An vergangenen Preisanstiegen fossiler Heizstoffe hatten Energiesteuern entsprechend nur einen geringen Anteil.[42] Als bislang einziges ökonomisches Instrument zur Internalisierung der externen Kosten der Wärmeerzeugung könnten Energiesteuern dabei eine sinnvolle Ergänzung zu den ordnungsrechtlichen Vorgaben des EEWärmeG und den Investitionskostenzuschüssen und verbilligten Krediten des MAP darstellen; insbesondere da, anders als im EEWärmeG, Anreize auch für die Substitution fossiler Heizstoffe im Gebäudebestand gesetzt würden.[43] Eine Erhöhung der Förderwirkung auf EE könnte über eine Erhöhung fossiler Heizstofftarife erzielt werden. Hierbei treten jedoch Konflikte zu sozialpolitischen Zielen auf, was die politische Durchsetzbarkeit eines solchen Schrittes erschwert.[44] Auch ergeben sich im Mietbereich Anreizprobleme, da Investoren und Energieverbraucher auseinanderfallen.[45]

4. Kraftstoff aus erneuerbaren Energien

Eine Förderung von Kraftstoffen aus EE wird derzeit noch insbesondere durch das Zusammenspiel der Steuerentlastung des § 50 EnergieStG und die in § 37a BImSchG vorgeschriebene Biokraftstoffquote bewirkt. Die Elektromobilität als langfristig bedeutsame CO_2-Minderungsalternative im Verkehrssektor hingegen unterliegt der Stromsteuer.[46] Mit Einführung der Biokraftstoffquote[47] wurde eine Umstellung der Biokraftstoffförderung von einer bis 2006 ausschließlich steuerlichen Förderung auf eine ausschließlich ordnungsrechtliche Förderung intendiert.[48] Mit dem Gesetz zur Änderung der Förderung von Biokraftstoffen[49] wurde jedoch das ursprüngliche Zusammenspiel der Biokraftstoffquote und der energiesteuerlichen Entlastung von Biokraftstoffen geändert: Die Biokraftstoffquote wurde verringert und im Gegenzug die energiesteuerliche Entlastung von Biokraftstoffen erhöht. Allerdings ist wie ursprünglich beabsichtigt die steuerliche Förderung zum 31.12.2015 größtenteils ausgelaufen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 EnergieStG).

Ferner ist seit 2015 der Einsatz von Biokraftstoffen stärker auf die Minderung von Treibhausgasemissionen ausgerichtet, indem § 37a Abs. 3a BImSchG[50] eine neue stufenweise steigende Mindestquote vorgibt,

39 Vgl. *Gawel* in Kloepfer (FN 28), S. 35 (47).
40 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (99).
41 Vgl. *Soyk* in Friedrich, Energiesteuern, Stand: 6.12.2013, § 1a EnergieStG Rz. 52.
42 Vgl. *Bach*, DIW-Wochenbericht 14/2009, 218 (220 f.).
43 Vgl. *Ecofys et al.*, Vorbereitung und Begleitung bei der Erstellung eines Erfahrungsberichtes gem. § 18 Erneuerbare-Energien-Wärmegesetz, 2013, S. 329 ff.
44 Vgl. *Pearce*, Energy Economics 28 (2) 2006, 149 (155 f.).
45 Vgl. *IEA*, Mind the gap – Quantifying principal-agent problems in energy efficiency, 2007.
46 Vgl. *Götze/Rehme*, Elektromobilität – Herausforderungen und Lösungsansätze aus wirtschaftlicher Sicht, 2011, S. 19.
47 Gesetz zur Einführung einer Biokraftstoffquote durch Änderung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes und zur Änderung energie- und stromsteuerrechtlicher Vorschriften (Biokraftstoffquotengesetz – BioKraftQuG) vom 18.12.2006, BGBl. I 2006, 3180.
48 Vgl. Bericht zur Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe 2013 v. 27.8.2014, BT-Drucks. 18/2437, 3.
49 Gesetz zur Änderung der Förderung von Biokraftstoffen vom 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1804.
50 Eingefügt durch das Gesetz zur Änderung der Förderung von Biokraftstoffen vom 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1804.

welche sich am Treibhausgasanteil der Gesamtmenge des Otto- und Dieselkraftstoffs zzgl. des Otto- oder Dieselkraftstoff ersetzenden Biokraftstoffs orientiert (sog. Netto-Klimaschutzbeitrag).[51] Hierdurch sollen im Rahmen der Anforderungen an den Mindestanteil von Biokraftstoffen an der Gesamtmenge des in Verkehr gebrachten Kraftstoffs die Treibhausgasemissionen (THG-Emissionen) berücksichtigt werden, die bei der Herstellung und Verwendung von Biokraftstoffen entstehen, indem Biokraftstoffe, die eine günstigere Treibhausgasbilanz aufweisen, stärker auf die Quote angerechnet werden.[52] Durch die noch bestehende Steuerentlastung des § 50 EnergieStG wird keine Doppelförderung bewirkt, da diese grundsätzlich nur für Biokraftstoffe gewährt wird, die nicht zur Erfüllung der Biokraftstoffquote (§ 37a BImSchG) abgegeben werden. Die Quotenpflicht des § 37a BImSchG ersetzt zum Teil die Steuerentlastung (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EnergieStG).[53] Zudem ist aus europäischen Wettbewerbs- und energiesteuerrechtlichen Gründen die Vermeidung einer Überkompensation der Mehrkosten, die im Zusammenhang mit der Erzeugung der steuerlich begünstigten Biokraftstoffe entstehen, vorgesehen (§ 50 Abs. 5 EnergieStG).

Entlastungsfähig sind ausschließlich die in § 50 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG abschließend aufgezählten Biokraftstoffe[54], soweit sie nach dem EnergieStG versteuert wurden; wobei für die Entlastungshöhe nach der Art des versteuerten Kraftstoffs differenziert wird (§ 50 Abs. 3 EnergieStG). Biokraftstoffe können zudem seit Januar 2011 nur dann auf die Biokraftstoffquote angerechnet oder steuerlich begünstigt werden, wenn sie im Sinne der Biokraftstoff-Nachhaltigkeitsverordnung[55] nachweislich nachhaltig hergestellt worden sind und zu einer Minderung der Treibhausgasemissionen von mindestens 35 % beitragen.

Allerdings ist für einen Großteil der Biokraftstoffe eine zeitliche Begrenzung der Erstattung vorgesehen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG).[56] Für besonders förderungswürdige Biokraftstoffe, wie Biomethan, BtL-Kraftstoffe und Zellulose-Ethanol bestand nur noch bis Ende 2015 die Möglichkeit der vollständigen Steuerentlastung. Für reinen Biokraftstoff (nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG zu versteuerndes Fettsäuremethylester, sog. Biodiesel, oder Pflanzenölkraftstoff) wird hingegen noch eine zeitlich unbefristete Teilentlastung gewährt, deren Höhe sich nach dem Jahr der Versteuerung richtet (§ 50 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 und 2). Wobei für ab dem 1.1.2013 versteuerten Biokraftstoff eine auffallend hohe Reduzierung des Erstattungsbetrages (von 303,40 € für die Jahre 2009–2012 auf 21,40 €/1.000 l Fettsäuremethylester; § 50 Abs. 3 Satz 3 EnergieStG) vorgenommen wurde. Dieser geringe, jedoch zeitlich unbefristete, Förderumfang soll zumindest die Möglichkeit eröffnen, den niedrigeren Energiegehalt dieser Bioreinkraftstoffe gegenüber fossilem Diesel auszugleichen.[57]

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können zusätzlich zu der Steuererstattung des § 50 EnergieStG eine vollständige Energiesteuerentlastung durch § 57 EnergieStG bei der Verwendung von Biokraftstoffen erreichen. Hierdurch wird ein zusätzlicher Anreiz zum Einsatz von Biokraftstoffen in der Landwirtschaft gesetzt.

Eine weitere Förderung von Biokraftstoffen ist zudem in der Regelung des § 28 EnergieStG zu sehen, soweit gasförmige Biokraftstoffe in begünstigten Anlagen nach § 3a EnergieStG, also Arbeitsmaschinen und Fahrzeugen, die ausschließlich dem Güterumschlag in Seehäfen dienen, eingesetzt werden.

Vor der schrittweisen Reduzierung von Steuerbegünstigungen ergab sich aus den hohen Regelsteuersätzen für Kraftstoffe eine hohe Förderungswirkung auf den Biokraftstoffeinsatz (vgl. § 2 Abs. 1 EnergieStG). Unter Effizienzgesichtspunkten erweist es sich jedoch als problematisch, dass hohe steuerliche Entlastungen zu einer Bevorzugung von Biokraftstoffen gegenüber günstigeren CO_2-Minderungsoptionen im Verkehrssektor, einschließlich Verbrauchssenkungen, führen. Diese Verzerrungswirkung setzt sich jedoch in der Biokraftstoffquote fort.[58] Da Begünstigungen weitgehend Ende 2015 ausgelaufen sind, ist die perspektivische Förderwirkung der Energiesteuern auf EE im Verkehrssektor gering, so dass neben der Aufkommenswirkung primär eine Anreizwirkung für Energieeffizienzverbesserungen besteht. Vor diesem Hintergrund wäre für die weitere Entwicklung ein Abbau steuerlich induzierter

51 Das hierbei vorgegebene Treibhausgasemissionsreduktionsziel orientiert sich an dem in Art. 7a Abs. 2 der Kraftstoffqualitätsrichtlinie 2009/30/EG (ABl. Nr. L 140/88 vom 5.6.2009, S. 1) vorgegebenen Emissionsreduktionsziel für Kraftstoffe von 10 %.

52 Vgl. BT-Drucks. 16/11131 v. 1.12.2008, S. 1, 12.

53 Eine Anrechnung auf die Biokraftstoffquote ist jedoch für besonders förderungswürdige Biokraftstoffe, wie Biomass-to-Liquid(BtL)-Kraftstoff (§ 50 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG) und Zellulose-Ethanol (§ 50 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG) vorgesehen.

54 Der Begriff der Biokraftstoffe wird in § 37b BImSchG und § 1a Nr. 13a EnergieStG legal definiert. Hierbei muss es sich demnach insbesondere um Kraftstoff handeln, der ausschließlich aus Biomasse im Sinne der Biomasseverordnung (BiomasseV) hergestellt wird. Hierzu zählen nach § 50 Abs. 1 EnergieStG *reiner (unvermischter) Biokraftstoff* (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), *Bioethanol* (Abs. 1 Nr. 2 unter Bezugnahme auf Abs. 4 Nr. 3), synthetische Kohlenwasserstoffe oder Kohlenwasserstoffgemische, die durch thermochemische Umwandlung von Biomasse gewonnen werden (sog. *BtL-Kraftstoff*; Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unter Bezugnahme auf Abs. 4 Nr. 1) und Alkohole, die durch biotechnologische Verfahren zum Aufschluss von Zellulose gewonnen werden (sog. *Zellulose-Ethanol*; Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unter Bezugnahme auf Abs. 4 Nr. 2), welche nach dem Regelsteuersatz des § 2 Abs. 1 EnergieStG besteuert wurden. Auch Biomethan (= sog. *Biogas*, Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) ist entlastungsfähig, sofern es nach § 2 Abs. 2 EnergieStG versteuert wurde.

55 Verordnung über Anforderungen an eine nachhaltige Herstellung von Biokraftstoffen vom 30.9.2009, BGBl. I 2009, 3182, die zuletzt durch Art. 2 der Verordnung vom 26.11.2012, BGBl. I 2012, 2363, geändert worden ist. Diese Nachhaltigkeitsstandards für Biokraftstoffe sind auf Art. 17 bis 19 der EE-Richtlinie 2009/28/EG zurückzuführen.

56 Hiernach wurde die Steuererstattung vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 nur bis zum 31.12.2009 gewährt. § 50 Abs. 2 EnergieStG erweitert wiederum den zeitlichen Anwendungsbereich der Steuererstattung lediglich für Energieerzeugnisse des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 bis zum 31.12.2015.

57 Bericht zur Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe 2013 v. 27.8.2014, BT-Drucks. 18/2437, 4.

58 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (83).

Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Verkehrsträgern prioritär (insbesondere mit Hinblick auf die Freistellung des gewerblichen Flugverkehrs nach § 27 Abs. 2 EnergieStG). Auch hat die gegenwärtige, volumenbezogene Besteuerung von Benzin, Diesel und Biokraftstoffen eine Benachteiligung von Biokraftstoffen mit geringerer Energiedichte zur Folge.[59] Diese Verzerrungswirkung könnte durch eine stärkere Ausrichtung der Besteuerung am Primärenergiegehalt vermieden werden.[60]

5. Zusammenfassende Bewertung

In ihrer aktuellen Ausgestaltung bleibt die Förderwirkung von StromStG und EnergieStG für den Ausbau von EE gering. Im Stromsektor besitzen steuerliche Förderregelungen aufgrund ihres engen Anwendungsspielraums insbesondere im Bereich der dezentralen örtlichen Erzeugung und Nutzung Geltung; haben hierdurch aber auch nur eine geringe Relevanz. Im Wärmesektor schränken primär die geringen Heizstofftarife für fossile Energieerzeugnisse die Effektivität von Anreizen ein. Im Verkehrssektor läuft die steuerrechtliche Biokraftstoffförderung bis zum Ende des Jahres 2015 weitgehend aus, wonach es bei der ordnungsrechtlichen Förderung durch die Biokraftstoffquote verbleibt. Da Energie- und Stromsteuern in jedem Energiesektor mit unterschiedlichen energie- und klimapolitischen Instrumenten zusammenwirken, bieten sich je nach Sektor verschiedene prioritäre Weiterentwicklungsperspektiven an, um im Instrumentenverbund kohärente Beiträge zu den Energiewendezielen leisten zu können.

IV. Förderwirkung auf Energieeffizienz – Stand und Perspektiven

Während Energieeffizienz bedeutet, einen größeren Ertrag aus einem gegebenen Energieaufwand zu erzielen, meint Energieeinsparung die absolute Reduktion der Energienachfrage.[61] Das Lenkungsziel der Energie- und Strombesteuerung umfasst beide Dimensionen.[62]

1. Wirkungszusammenhang von Energiebesteuerung und Effizienzanreizen

Durch die Belastung des Energieverbrauchs setzen Energie- und Stromsteuern Anreize zum Erschließen von Energiespar- und Effizienzpotentialen, soweit entsprechende Investitionen im Lichte des steuerlichen Knappheitssignals kosteneffizient sind.[63] Im Mittelpunkt stehen dabei die Steuergegenstände und die (unterschiedlichen) Steuersätze. Die Energiesteuerrichtlinie gibt hierbei einen europäischen Mindestrahmen (Art. 7 Abs. 1, Art. 8 Abs. 1, 2 EnergieStRL) für die Besteuerung von Strom und Energieträgern vor, den der deutsche Gesetzgeber großzügig überschritten hat, um entsprechend größere Anreize zum sparsamen Umgang mit Energie zu setzen. Von dem Ideal einer kosteneffizienten Pigou-Steuer, welche die Umweltkosten des Energieverbrauchs internalisiert, weichen die Energie- und Stromsteuern allerdings durch umfassende Ausnahmeregelungen und nach Energieerzeugnissen und Verwendungszwecken ausdifferenzierte Steuersätze ab (s. II.3). Prinzipiell beeinträchtigen Begünstigungstatbestände die Konsistenz und Kosteneffizienz der steuerlichen Lenkungswirkung: Zum einen wird die Einpreisung externer Umweltkosten unterlaufen, zum anderen werden Anreize für Energieeffizienzverbesserungen und Energiesparen nicht notwendigerweise dort gesetzt, wo Maßnahmen am günstigsten umzusetzen wären.[64]

Kritik wird insbesondere an den weitreichenden Begünstigungstatbeständen geübt, von denen das produzierende Gewerbe Gebrauch machen kann.[65] Am bedeutendsten erweisen sich die allgemeine Steuerbegünstigung für das produzierende Gewerbe sowie für die Land- und Forstwirtschaft (§ 9b StromStG bzw. § 54 EnergieStG), nach der Unternehmen Entlastungen i.H.v. 25 % der Regelsteuersätze auf Heizstoffe, Kraftstoffe und Strom beantragen können; die Steuerbefreiung von Strom und Energieerzeugnissen, die in bestimmten energieintensiven Prozessen und Verfahren des produzierenden Gewerbes verwendet wurden (§ 9a StromStG bzw. §§ 37, 51 EnergieStG); sowie der Spitzenausgleich (§ 10 StromStG bzw. § 55 EnergieStG), nach dem Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine maximal 90 %ige Erlassung, Erstattung oder Vergütung der nach anderen Steuerentlastungen verbleibenden und mit der Entlastung bei Rentenversicherungsbeiträgen verrechneten Ökosteuerlast beantragen können.[66] In der Summe verbleiben für das produzierende Gewerbe so nur begrenzte Anreize, im Vergleich zu einem Szenario ohne Energiebesteuerung zusätzliche Investitionen in Energieeffizienz zu tätigen. Die Gewährung des Spitzenausgleichs nach §§ 10 StromStG und 55 EnergieStG ist allerdings seit 2013 mit zusätzlichen Voraussetzungen verknüpft, die Energieeinsparungen anregen sollen (s. IV.3). Darüber hinaus erweist sich unter Energieeffizienzgesichtspunkten die vollständige Befreiung des kommerziellen

59 Vgl. Anhang III der Richtlinie 2009/28/EG.

60 Vgl. KOM (2011) 168/3 (FN 12), S. 6 u. 8.

61 Vgl. *Hirsbrunner* in Schwarze et al., EU-Kommentar[3], Art. 194 AEUV Rz. 17.

62 Vgl. *Matschoss/Hey/Faulstich*, ifo Schnelldienst 14/2008, 6 (9); vgl. auch BT-Drucks. 14/40 v. 17.11.1998, S. 1; *Wundrack* in Bongartz, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif und Nebengesetze[7], § 9 StromStG Rz. 2.

63 Vgl. *Meller*, ifo Schnelldienst 19/2005, 3; *Knigge/Görlach*, Die Ökologische Steuerreform – Auswirkungen auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation, 2005, S. 3 f.

64 Vgl. *Bach*, DIW-Wochenbericht 14/2009, 218 (223 ff.); *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3; *Böhringer/Schwager*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 4 (2) 2003, 211.

65 Vgl. etwa *Bach*, DIW-Wochenbericht 14/2009, 218; *Böhringer/Schwager*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 4 (2) 2003, 211; *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3; *Jochem et al.*, Untersuchung des Energieeinsparpotentials für ein Nachfolge-Modell ab dem Jahr 2013 ff. zu Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft bei der Energie- und Stromsteuer, 2011; *Rosenberg et al.*, Auswirkungen der Entlastungsregelungen von Energiesteuern- und Abgaben auf die deutsche Industrie, 2011; *OECD*, OECD-Wirtschaftsberichte: Deutschland 2012, 2012, S. 103 ff.; *Copenhagen Economics* in Thöne/Schmidt/Heinemann (FN 15).

66 Vgl. *Küchler*, Ausnahmeregelungen für die Industrie bei Energie- und Strompreisen, 2013, S. 5.

Luft- und Schiffsverkehrs nach § 27 EnergieStG als problematisch.

Die Wirksamkeit von steuerlichen Anreizen hängt dabei auch von der Preiselastizität der Energienachfrage ab, die für Unternehmen höher eingeschätzt wird als für Haushalte.[67] Zudem sind weitere Hemmnisse, wie z.B. Informationsbarrieren oder der Zugang zu Investitionskapital, zu beachten.[68] Um diese zu adressieren, ist im Regelfall eine Kombination von Steuern und anderen Instrumenten notwendig.

2. Klassifikation und Begründung von Begünstigungen

Bei der Bewertung des Ausnahmeregimes ist gleichwohl zu beachten, dass es die vielfältigen allokativen und distributiven Zielstellungen der Energie- und Stromsteuern widerspiegelt (s. II.2). Eine Prüfung, an welchen Stellen eine Reform von Begünstigungstatbeständen die steuerliche Förderwirkung auf Energieeffizienz erhöhen könnte, setzt eine differenzierte Bewertung von Regelungen voraus. Weitreichende Befreiungen für das produzierende Gewerbe werden etwa mit der Vermeidung internationaler Wettbewerbsverzerrungen begründet, welche auftreten, wenn internationale Konkurrenten einer niedrigeren oder keiner Besteuerung unterliegen.[69] Der Erhalt der intermodalen Wettbewerbsfähigkeit zwischen verschiedenen Verkehrsträgern spielt insbesondere als Begründung von Steuerbegünstigungen für den Öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) eine Rolle (§ 56 EnergieStG, § 9 Abs. 2 Nr. 2 StromStG). Zudem werden Ausnahmen genutzt, um Anreize für die Nutzung spezifischer, als besonders förderungswürdig eingestufter Technologien zu setzen. Hierzu zählen die Ausnahmeregelungen der §§ 53a und 53b EnergieStG, welche die effiziente Energieausnutzung der eingesetzten Energieträger in KWK-Anlagen anreizen sollen. Neben solch allokativen Begründungen können Ausnahmen auch eingesetzt werden, um das Belastungsniveau bestimmter Sektoren und Wirtschaftsbereiche zu steuern, und so distributiven Zielen Rechnung zu tragen. So reflektiert der reduzierte Heizstofftarif sozialpolitische Zielstellungen, während sich in Ausnahmen für das produzierende Gewerbe allokative und distributive, industriepolitische Zielstellungen vermischen. Schließlich ergeben sich systemische Gründe für Ausnahmen, die z.B. eine Verhinderung von Doppelbelastungen durch verschiedene Instrumente zum Ziel haben. Hierzu gehört insbesondere die Befreiung von Energieerzeugnissen für die Stromerzeugung nach §§ 37 und 53 EnergieStG. Tab. 1 bietet eine Übersicht über die Klassifizierung der im Subventionsbericht der Bundesregierung aufgeführten Begünstigungstatbestände. Gegenleistungen für die Gewährung des Spitzenausgleichs sowie Ausnahmen für KWK-Anlagen werden im Folgenden hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf das Energieeffizienzziel näher betrachtet.

3. Effizienzzielwerte und Energiemanagementsysteme als Gegenleistung für den Spitzenausgleich

Auf Antrag wird Unternehmen des produzierenden Gewerbes nach § 10 StromStG eine Stromsteuerentlastung für nachweislich versteuerten Strom, der zu betrieblichen Zwecken entnommen wurde, gewährt. Für Strom, der zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft (sofern diese nicht in Druckflaschen oder andere Behälter abgegeben wurde) und mechanischer Energie entnommen wurde, gilt die Steuerbegünstigung nur, wenn diese Erzeugnisse auch durch ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes genutzt worden sind. Gleichzeitig wird Unternehmen des produzierenden Gewerbes nach § 55 EnergieStG auf Antrag eine Energiesteuerentlastung für bestimmte nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse, die zu betrieblichen Zwecken verheizt oder in begünstigten Anlagen (§ 3 EnergieStG) verwendet worden sind, gewährt. Entlastungsberechtigt sind nach beiden als Spitzenausgleich bezeichneten Entlastungsvorschriften jeweils ausschließlich Unternehmen des produzierenden Gewerbes i.S.d. § 2 Nr. 3 StromStG.[70]

Seit der Reform des Spitzenausgleichs,[71] welche seit 1.1.2013 in Kraft ist, ist die energie- und stromsteuerrechtliche Gewährung der Begünstigung an das Erreichen von Energieeffizienzzielen und die Einführung und den Betrieb von Energie- und Umweltmanagementsystemen[72] geknüpft. Hierdurch wirkt der Steuergesetzgeber dem Negativanreiz der Steuerbegünstigung entgegen. Um in den Genuss des Spitzenausgleichs nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG zu kommen, müssen von allen begünstigten Unternehmen in Deutschland bestimmte Zielwerte für die Reduzierung der Energieintensität erreicht werden (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 StromStG; § 55 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG). Die vorgegebenen Zielwerte knüpfen an die Vereinbarung zwischen der Bundesregierung und der deutschen Wirtschaft zur Steigerung der Energieeffizienz vom 1.8.2012 an.[73] So musste das produzierende Gewerbe für die Gewährung des Spitzenausgleichs nach einer Einführungsphase in den Antragsjahren 2013 und 2014 für das Antragsjahrahr 2015 seine Energie-

67 Vgl. *Kohlhaas*, Gesamtwirtschaftliche Effekte der ökologischen Steuerreform, 2005, S. 18.

68 Siehe dazu *Achtnicht/Madlener*, Energy Policy 68 2014, 254; *Schleich*, Ecological Economics 68 (7) 2009, 2150; *Fleiter/Schleich/Ravivanpong*, Energy Policy 51 2012, 863.

69 Vgl. *Copenhagen Economics* in Thöne/Schmidt/Heinemann (FN 15), S. 272 ff.; KOM (2011) 168/3 (FN 12), S. 8 f.

70 Zu den Unternehmen des produzierenden Gewerbes zählt § 2 Nr. 3 StromStG Unternehmen, die dem Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steine und Erden), D (Verarbeitendes Gewerbe), E (Energie- und Wasserversorgung) oder F (Baugewerbe) der Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ 2003) zuzuordnen sind, sowie die anerkannten Werkstätten für behinderte Menschen i.S.d. § 136 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn sie überwiegend eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die den vorgenannten Abschnitten der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen ist.

71 Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes sowie zur Änderung des Luftverkehrssteuergesetzes v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2725.

72 Näheres regelt die Verordnung über Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz im Zusammenhang mit der Entlastung von der Energie- und der Stromsteuer in Sonderfällen (Spitzenausgleich-Effizienzsystemverordnung – SpaEfV) vom 31.7.2013 (BGBl. I 2013, 2858), die zuletzt durch Art. 1 der Verordnung vom 31.10.2014 (BGBl. I 2014, 1656) geändert worden ist.

73 BAnz. AT 16.10.2012 B1, S. 3.

Tabelle 1: Kategorisierung von energie- und stromsteuerlichen Ausnahmen und Entlastungen nach distributiven und allokativen Begründungen

	Begründung	Steuerbegünstigung	Fundstelle
Distributive Begründungen	Sozialpolitische Zielstellungen	Befreiungen für den öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV)	§ 56 EnergieStG; § 9 Abs. 2 Nr. 2 StromStG
		Heizstofftarif (Einordnung als Heizstoff ist dazu Voraussetzung für die Anwendung verschiedener anderer Entlastungsnormen, u.a. §§ 51, 53, 54, 55 EnergieStG)	§ 2 Abs. 3 S. 1 i.V.m. §§ 3 und 3a EnergieStG
	Industriepolitische Zielstellungen	Überschneidungen zu allokativ begründeten Ausnahmen zur Vermeidung internationaler Wettbewerbsverzerrungen	
	Agrarpolitische Zielstellungen		
Allokative Begründungen	Internationale Wettbewerbs-verzerrungen	Allg. Steuerbegünstigungen für das produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft	§ 54 EnergieStG; § 9b StromStG
		Steuerbefreiung bestimmter Prozesse und Verfahren	§§ 37, 51 EnergieStG; § 9a StromStG
		Spitzenausgleich	§ 55 EnergieStG; § 10 StromStG
		Steuerbegünstigung von Arbeitsmaschinen und Fahrzeugen für den Güterumschlag in Seehäfen	§ 3a EnergieStG
		Steuerbegünstigung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bei der Verwendung von Diesel	§ 57 EnergieStG
		Herstellerprivileg	§§ 26, 37, 44, 47 EnergieStG
		Steuerbegünstigungen für Energieerzeugnisse, die im inländischen Flugverkehr verwendet werden	§ 27 Abs. 2 EnergieStG
	Intermodale Wettbewerbs-verzerrungen	Steuerbegünstigungen für ÖPNV und Schienenbahnen	§ 56 EnergieStG; § 9 Abs. 2 Nr. 2 StromStG
	Förderung spezifischer Technologien	Vollständige Energiesteuerentlastung für hocheffiziente KWK-Anlagen	§ 53a EnergieStG
		Steuerbegünstigung für Flüssiggas und Erdgas, das als Kraftstoff verwendet wird (soll den vermehrten Einsatz von umweltschonenderen gasbetriebenen Motoren fördern; befristet bis Ende 2018)	§ 2 Abs. 2 EnergieStG
		Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe (soll den Übergang in die Biokraftstoffquote erleichtern; weitgehend befristet bis Ende 2015)	§ 50 EnergieStG
		Stromsteuerermäßigung für die Landstromversorgung von Wasserfahrzeugen (zur Förderung einer weniger schadstoff- und lärmintensiven landseitigen Stromversorgung von Schiffen)	§ 9 Abs. 3 StromStG
		Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die bei Pilotprojekten zur technologischen Entwicklung umweltverträglicherer Produkte oder von Kraftstoffen aus erneuerbaren Rohstoffen verwendet werden (zur Innovationsförderung)	§ 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG i.V.m. § 105 EnergieStV
		Steuerbefreiung für Bio-, Klär- und Deponiegase (soll Anreize für deren Erzeugung und erzeugungsnahe energetische Verwendung setzen)	§ 28 Abs. 1 EnergieStG
		Steuerbefreiung für EE-Strom aus Grünstromnetzen oder im Selbstverbrauch zur Förderung von EE	§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG
	Systemische Ausnahmen	Steuerbegünstigung der Stromerzeugung in der Energiesteuer, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	§§ 37, 53 EnergieStG
		Teilweise Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Input- und Outputenergie	§ 53b EnergieStG
		Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die in der Binnenschifffahrt verwendet werden; ergibt sich aus internationalen Abkommen	§ 27 Abs. 1 EnergieStG

Quelle: *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (97); Zuordnung auf Basis von *BMF*, 24. Subventionsbericht, 2013, Anlage 2 und Anlage 8; Copenhagen Economics in Thöne/Schmidt/Heinemann (FN 15).

intensität gegenüber der durchschnittlichen Energieintensität der Jahre 2007–2012 (Basisperiode) um 1,3 % im Vergleich zum Bezugsjahr 2013 verbessert haben (Anlage zu § 10 StromStG; Anlage zu § 55 EnergieStG). Die Zielwerte für die Reduzierung der Energieintensität steigen für die Folgejahre jeweils um 1,3 % an. Erst ab dem Antragsjahr 2018 steigt der Zielwert um 1,35 % pro Jahr, so dass im Antragsjahr 2022 ein Zielwert von 10,65 % gegenüber der Basisperiode erreicht werden muss. Die Erreichung dieser Zielwerte wird jedes Jahr durch ein unabhängiges Unternehmen für die Bunderegierung im Rahmen eines Monitoring-Berichts ermittelt. Bei Nichterreichen der Zielwerte wird der Spitzenausgleich nicht gewährt. Er kann jedoch in reduzierter Höhe gewährt werden, soweit der Zielwert für eine Reduzierung der Energieintensität zu mindestens 96 % erreicht wurde (§ 10 Abs. 6 Nr. 2 StromStG; § 55 Abs. 7 Nr. 2 EnergieStG). Dann wird die mögliche Steuerentlastung von 90 % auf 80 % reduziert. Sollte insgesamt noch eine Reduzierung von 92 % erreicht werden, werden lediglich 60 % der Steuern erlassen, erstattet oder vergütet (§ 10 Abs. 6 Nr. 1 StromStG; § 55 Abs. 7 Nr. 1 EnergieStG).

Dem Erreichen dieser Energieeffizienzzielwerte dient des Weiteren das zusätzliche Knüpfen der Gewährung des Spitzenausgleichs an die Bedingung der Einführung und des Betreibens sog. zertifizierter Energie- und Umweltmanagementsysteme (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 StromStG, § 55 Abs. 4–6 EnergieStG). Hierdurch sollen den jeweiligen Unternehmen die Energieeinsparpotentiale aufgezeigt werden. Ausnahmen gelten in diesem Bereich jedoch für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), welche auch alternative Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz betreiben können.

Das Anknüpfen von Steuererleichterungen an Gegenleistungen wird prinzipiell als sinnvoll beurteilt, um die Lenkungswirkung der Energiebesteuerung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes zu erhöhen.[74] Allerdings wird die konkrete Ausgestaltung der Gegenleistungen kritisiert.[75] Was die Ausgestaltung der Effizienzzielwerte betrifft, zielt Kritik primär auf die Existenz von Trittbrettfahrerproblemen in der gewählten, branchenübergreifenden Glockenlösung,[76] eine zu niedrige Höhe der Zielwerte[77] sowie die Art des gewählten Indikators.[78] Bei Energiemanagementpflichten wird die Wirksamkeit der Anreize für KMU in Zweifel gezogen.[79]

4. Förderung der Energieeffizienz durch KWK-Anlagen

Neben einer direkten marktintegrativen Förderung von KWK-Strom im Rahmen des Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) sieht auch das EnergieStG eine indirekte Förderung der KWK vor. In KWK-Anlagen wird in einer technischen Anlage die eingesetzte Energie gleichzeitig in elektrische oder mechanische Energie und in Nutzwärme umgewandelt (§ 3 Abs. 1 Satz 1 KWKG, § 1b Abs. 5 EnergieStV). Durch diese gekoppelte Erzeugung von Strom und Wärme kann die eingesetzte Energie effizienter ausgenutzt werden als bei der herkömmlichen Produktion in getrennten Anlagen, da hierdurch geringere Brennstoffmengen verbraucht werden. So kann in KWK-Anlagen eine Primärenergienutzung von über 90 % erzielt werden, während bei der ungekoppelten Stromerzeugung lediglich ein Umwandlungsgrad von 35–50 % und in Gas-und-Dampf-Kombikraftwerken (GuD-Anlagen) bis zu 58 % erreicht werden kann.[80] Der geringere Energieeinsatz in KWK-Anlagen führt zugleich zu geringeren CO_2-Emissionen, wodurch die Nutzung der KWK zur Erreichung der Ziele der Energiewende maßgeblich beiträgt.

Während das StromStG in seiner Stromsteuerbefreiung für dezentrale Anlagen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG) keinen explizit auf die KWK zugeschnittene Regelung enthält, begünstigt das EnergieStG in §§ 53a und 53b den Energieeinsatz in KWK-Anlagen direkt. Hiernach kann für den Einsatz bestimmter nachweislich versteuerter Energieträger[81] für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme eine vollständige (§ 53a EnergieStG) oder eine teilweise (§ 53b EnergieStG) Steuerentlastung erreicht werden. Für die vollständige Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG muss es sich um eine hocheffiziente KWK-Anlage[82] (§ 53a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG), die einen Monats- oder Jahresnutzungsgrad[83] von 70 % erreicht (§ 53a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Ener-

74 Vgl. *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3 (5); *Küchler/Ruhbaum*, Bewertung des aktuellen Vorschlags zur Energie- und Stromsteuernovelle vor dem Hintergrund der Energiewende in Deutschland, 2012, S. 2 f., die die Reform dennoch als nicht ehrgeizig genug werten.

75 Vgl. etwa *FÖS*, Neuregelung des Spitzenausgleichs ab 2013: Weiterhin Steuergeschenke ohne echte Gegenleistung, 2012; *Gawel* in Kloepfer (FN 28), S. 35 (45 ff.).

76 Vgl. *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3 (7); *FÖS*, 2012 (FN 75), S. 3; *Jochem et al.*, 2011 (FN 65), S. 6.

77 Vgl. *Küchler/Ruhbaum*, 2012 (FN 74), S. 5; *Ziehm*, ZUR 2012, 585 (586).

78 Vgl. *FÖS*, 2012 (FN 75), S. 3; *Neuhoff*, Stellungnahme des DIW Berlin zur Neuregelung des Spitzenausgleiches durch den „Entwurf eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes" vom 24.9.2012, 2012, S. 3 f.

79 Vgl. *FÖS*, 2012 (FN 75), S. 2; *Ziehm*, ZUR 2012, 585 (586).

80 Vgl. *Koch*, NVwZ 2011, 641 (644) m.w.N.

81 Begünstigt wird hiernach der energieeffiziente Einsatz von fossilen Energieträgern wie Kohle (§ 2 Abs. 1 Nr. 9 EnergieStG), Petrolkoks der Position 2713 der Kombinierten Nomenklatur (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 EnergieStG), bestimmte Gasöle, Heizöle, bestimmte Öle und Erdgas (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG).

82 Was unter einer hocheffizienten KWK-Anlage zu verstehen ist, wird präzisiert in § 53a Abs. 1 Satz 2 EnergieStG unter Verweis auf die Kriterien des Anhang III der Richtlinie 2004/8/EG (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) und die harmonisierten Wirkungsgrad-Referenzwerte der Entscheidung 2007/74/EG der Kommission vom 21.12.2006 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2); Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.2.2004 über die Förderung einer am Nutzwärmebedarf orientierten Kraft-Wärme-Kopplung im Energiebinnenmarkt und zur Änderung der Richtlinie 92/42/EWG (KWK-Richtlinie), ABl. Nr. L 52/50; ersetzt durch Richtlinie 2012/27/EU (Umsetzungsfrist: 5.6.2014), ABl. Nr. L 315/1.

83 Der Jahresnutzungsgrad einer KWK-Anlage ist der Quotient aus der Summe der genutzten erzeugten mechanischen Energie in einem Kalenderjahr und der Summe der zugeführten Energie aus Energieerzeugnissen in derselben Berichtszeitspanne (§ 3 Abs. 3 EnergieStG).

gieStG), handeln. Die vollständige Steuerentlastung wird zeitlich begrenzt nur bis zur vollständigen Absetzung für Abnutzung der Hauptbestandteile der Anlage gewährt (§ 53a Abs. 2 EnergieStG).

Die Regelung des § 53b EnergieStG eröffnet auch für KWK-Anlagen, die nicht die Bedingung der Hocheffizienz des § 53a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG erfüllen, die Möglichkeit einer teilweisen Steuerentlastung. Dies bedeutet, dass die genannten Energieerzeugnisse, welche in ortsfesten KWK-Anlagen verwendet werden, die einen Monats- und Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % aufweisen, hiernach teilweise entlastungsfähig sind. Die steuerliche Entlastung reicht hierbei lediglich bis auf die Mindeststeuersätze der Energiesteuerrichtlinie (Art. 8 und 9 Energiesteuerrichtlinie).[84] Die Höhe des Entlastungsbetrages bestimmt sich differenziert nach der Art des Einsatzes der jeweiligen Energieträger (Verwendung zum Verheizen, § 53b Abs. 2, 3 EnergieStG, oder als Kraftstoff, § 53b Abs. 4, 5 EnergieStG). Für die betriebliche Verwendung zum Verheizen in Unternehmen des produzierenden Gewerbes oder Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft werden, wie durch die Energiesteuerrichtlinie vorgesehen, für bestimmte Energieerzeugnisse weitergehende Entlastungssätze gewährt.

5. Zusammenfassende Bewertung

Eine Reform des Ausnahmen- und Entlastungsregimes der Energie- und Stromsteuern bildet einen wichtigen Ansatzpunkt zur Steigerung der Förderwirkung auf Energieeffizienz, wobei jedoch Zielkonflikte zwischen dem Energieeffizienzziel und weiteren allokativen und distributiven Zielstellungen zu beachten sind. In der Literatur wird vorrangig die breite Verwendung der Wettbewerbsfähigkeitserhaltung zur Begründung von Ausnahmen problematisiert, da Ausnahmen von wesentlich mehr Unternehmen in Anspruch genommen werden können, als tatsächlich dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt sind bzw. durch eine Erhöhung der Energiekosten eine Verschlechterung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit erfahren.[85] Dementsprechend wird langfristig eine differenzierte Prüfung eingefordert, ob die bestehenden Steuervergünstigungen inklusive des Spitzenausgleichs notwendig und zielgenau sind.[86] Neben einer Überprüfung, welche Ausnahmen sich tatsächlich aus der Vermeidung internationaler Wettbewerbsverzerrungen heraus begründen lassen, und welche primär distributiv motiviert sind, wäre zu diskutieren, inwieweit Ausnahmen ein geeignetes Instrument sind, um Verbesserungen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit herbeizuführen. Auch in Bezug auf andere Ausnahmebegründungen gilt es zu prüfen, ob Ausnahmen im Vergleich zu praktikablen instrumentellen Alternativen vorzuziehen sind, da die Gefahr besteht, die Energiesteuern mit vielfältigen politischen Zielstellungen zu überladen, so dass letzten Endes kein Ziel zufriedenstellend erreicht wird.[87]

V. Förderwirkung auf den Klimaschutz – Stand und Perspektiven

Da Energie- und Stromsteuern über die Förderung von Energieeffizienz und erneuerbaren Energien nur eine indirekte Lenkungswirkung auf das Klimaschutzziel ausüben, betreffen die Einschränkungen, die für die Wirkung der Steuern auf diese beiden Unterziele gelten, auch die Wirkung auf den Klimaschutz. Modellierungsergebnisse der Auswirkung der Energie- und Stromsteuern auf CO_2-Emissionen zeigen eine dem Umfang nach begrenzte, doch signifikante Minderungswirkung – Schätzungen des jährlichen, steuerbedingten CO_2-Emissionsrückgangs bewegen sich zwischen 2–3 %.[88] Allerdings ist zweifelhaft, ob steuerliche Anreize ausreichen, um den zum Erreichen ambitionierter Klimaschutzziele notwendigen Strukturwandel einzuleiten.[89] Des Weiteren verzerrt die fehlende Ausrichtung von Steuersätzen am CO_2-Ausstoß Substitutionsentscheidungen zwischen unterschiedlichen fossilen Energieerzeugnissen, EE und Energieeffizienzmaßnahmen. Besonders problematisch sind Fälle, in denen Anreize für eine Substitution höher besteuerter Energieerzeugnisse mit vergleichsweise geringen Emissionen durch niedrig besteuerte, doch emissionsintensivere Energieträger, wie insbesondere Kohle, gesetzt werden.[90] Zudem können steuerinduzierte Energieeffizienzfortschritte durch Rebound-Effekte in Bezug auf den Ausstoß von Treibhausgasen aufgezehrt werden. Dies gilt analog auch für die Klimawirkung der Energieträgersubstitution in Richtung auf Erneuerbare, etwa durch eine zwischenzeitliche Stabilisierung der Wirtschaftlichkeit von Kohlekraftwerken zu Lasten von GuD-Anlagen. Schließlich findet ohne Treibhausgas-Referenz der Besteuerung keine Angleichung von CO_2-Vermeidungskosten über Energie-Sektoren, Verwendungen und Akteure hinweg statt, so dass keine Kosteneffizienz in Bezug auf das Klimaschutzziel gegeben ist. Dies würde ohnehin eine konsequente konzeptionelle Abstimmung mit dem Emissionshandel voraussetzen (z.B. zwischen Emissionshandelssektoren und Nicht-Emissionshandels-Sektoren).

Angesichts der Wechselwirkungen von Energie- und Stromsteuern mit verschiedenen außersteuerlichen Instrumenten sowie unvollständig adressierten Markt-

84 BMF v. 21.1.2013, III B 6 – V 8245/07/10010 :009 – DOK-Nr. 2013/0043823, S. 2.

85 Vgl. *Copenhagen Economics* in Thöne/Schmidt/Heinemann (FN 15), S. 273 f.; *Jochem et al.*, 2011 (FN 65), S. 75 ff.; *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3 (4).

86 Vgl. *Eichhammer et al.*, DIW-Wochenbericht 10/2012, 3 (9); *Küchler/Ruhbaum*, 2012 (FN 74), S. 5; *Gawel* in Kloepfer (FN 28), S. 35 (47).

87 Vgl. *Kohlhaas*, Energy taxation and competitiveness: Special provisions for business in Germany's environmental tax reform, 2003, S. 11 f.

88 Vgl. *Bach et al.*, Energy Policy 30 2002, 803 (806); *Kohlhaas*, Gesamtwirtschaftliche Effekte der ökologischen Steuerreform, 2005, S. 13; *Andersen*, Europe's experience with carbon energy taxation, 2010, S. 4.

89 Vgl. *UBA*, Das Klimaschutzrecht des Bundes – Analyse und Vorschläge zu seiner Weiterentwicklung, 2010, S. 91; Dieler/Lippelt, ifo Schnelldienst 13/2012, 80 (82).

90 Vgl. *Kohlhaas*, Gesamtwirtschaftliche Effekte der ökologischen Steuerreform, 2005, S. 18 f.; *Harding/Martini/Thomas*, Economics of Energy & Environmental Policy 3 (1) 2014, 19 (32 ff.).

versagenstatbeständen, die über Klimaexternalitäten hinausgehen, erscheint der Versuch einer alleinigen Ausrichtung der Besteuerung am CO_2-Ausstoß allerdings wenig praktikabel. Neben einer Erhöhung der Förderwirkung auf EE oder Energieeffizienz ließe sich die steuerliche Klimaschutzwirkung allerdings verstärken, wenn die anhaltende steuerliche Privilegierung von Energieerzeugnissen mit hohem CO_2-Ausstoß, wie Kohle, und entstehende Verzerrungswirkungen korrigiert würden.

VI. Abschließende Bewertung und Ausblick

Eine Bestandsaufnahme der Förderwirkungen der Energie- und Stromsteuern auf EE-Ausbau, Energieeffizienz und Klimaschutz zeigt erheblichen Weiterentwicklungsbedarf auf, sofern die Energiebesteuerung eine signifikante Rolle bei der Realisierung der Energiewendeziele einnehmen soll. Um einen effektiven und kosteneffizienten Beitrag leisten zu können, ist aber zunächst zu klären, worin diese Rolle genau bestehen soll. Eine umfassende Reform hin zu einer Besteuerung, die verwendungs- und energieerzeugnisübergreifend auf einer einzigen, einheitlichen Bemessungsgrundlage basiert, scheint gegenwärtig politisch nicht durchsetzbar. Doch auch ökonomisch würde sich der Versuch einer derart „verzerrungsfreien" Besteuerung nicht notwendigerweise als effizient erweisen, da sich die Gestaltung der Energie- und Strombesteuerung mit vielfältigen konfligierenden Politikzielen, multiplen Marktversagenstatbeständen und Wechselwirkungen zwischen zumeist sektorenspezifisch ausgestalteten, außersteuerlichen energie- und klimapolitischen Instrumenten auseinandersetzen muss. Als sinnvoller und praktikabler erscheint es daher, eine schrittweise Reduktion von Verzerrungswirkungen zunächst *innerhalb* einzelner Verwendungsbereiche (Strom, Wärme, Verkehr) anzustreben, insbesondere bei der Besteuerung von Energieerzeugnissen, zwischen denen starke Substitutionsbeziehungen bestehen. Hinsichtlich der Ausrichtung auf die Energiewendeziele ist dabei der jeweils vorhandene, sektorale Instrumentenmix zu beachten.

Im *Stromsektor* erscheint es so sinnvoll, die Stromsteuer prioritär auf eine Energieeffizienzförderung hin weiter zu entwickeln, anstatt sie als Instrument zur EE-Förderung neben den hier bereits bestehenden Instrumenten wie EEG, Emissionshandel und AtomG neu zu positionieren. Auch eine nach Primärenergieträgern differenzierte Stromsteuer (etwa nach Maßgabe der jeweiligen Klimaeffekte) würde mit den genannten außersteuerlichen Instrumenten in wenig transparente Konkurrenz treten. Der Stromsteuer kommt hingegen eine wichtige Alleinstellung als ökonomisches Instrument zur Adressierung des Stromverbrauchs zu, für dessen endenergiebezogene Reduzierung immerhin ein eigenständiges Ziel im Energiekonzept der Bundesregierung existiert. Im *Wärmesektor* hingegen fehlen abgesehen von den Investitionskostenzuschüssen des MAP ökonomische Anreizinstrumente für die Nutzung erneuerbarer Wärmeerzeugungstechnologien, die insbesondere auch für Investitionsentscheidungen im Gebäudebestand wirksam wären. Hier kann ein steuerliches Anreizinstrument nicht nur wichtige Anreize für Energieeffizienz setzen, sondern auch für die EE-Förderung; allerdings ist zu klären, wie in der Gestaltung der Steuer ein sinnvoller Ausgleich zwischen Sozialverträglichkeit und Anreizkompatibilität geschaffen werden kann. Im *Verkehrssektor* schließlich erscheint eine Vereinheitlichung der Besteuerung anhand des Energiegehalts als prioritär. Eine Abkehr von der bisher üblichen volumen- oder gewichtsbezogenen Besteuerung von Kraftstoffen böte die Möglichkeit, auch die Elektromobilität langfristig systemgerecht einzubinden. Zwar stellt grundsätzlich auch die Ausrichtung am CO_2-Ausstoß eine Option dar, um Anreize für eine THG-Emissionsreduktion im Verkehrssektor zu setzen. Allerdings wären hier Überschneidungen zur CO_2-basierten Kraftfahrzeugsteuer und zur ab 2015 THG-basierten Biokraftstoffquote zu beachten. Problematisch erscheint zudem eine akkurate THG-Bilanzierung von Biokraftstoffen und Elektromobilität.[91] Darüber hinaus gilt es, durch energiesteuerliche Impulse staatlich induzierte Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Verkehrsträgern abzubauen; dazu tragen Energiesteuern bei, die mit sonstigen verkehrsbezogenen energiepolitischen Instrumenten, etwa mit dem Emissionshandel für den Flugverkehr oder der Stromsteuer für den Bahnverkehr, abgestimmt sind. Ein exakter Vergleich wird aber durch die Multifunktionalität der Energiesteuern, die etwa beim Straßenverkehr auch zur Anlastung der Wegekosten beitragen sollen, erschwert.

Hinsichtlich der Weiterentwicklung der Förderwirkung in Bezug auf *Energieeffizienz* empfiehlt es sich, Ausnahmen und Entlastungen anhand ihrer allokativen und distributiven Begründungen zu überprüfen und alternative Ausgestaltungsmöglichkeiten sowie instrumentelle Alternativen zur Zielerreichung zu diskutieren. Aufgrund der Fülle und Vielfältigkeit bestehender Begünstigungstatbestände stellt dies eine erhebliche Herausforderung dar. Eine Verbesserung der steuerlichen Förderwirkung in Bezug auf Energieeffizienz und EE-Ausbau würde unterdessen auch die *indirekte Klimaschutzwirkung* der Energie- und Stromsteuern verstärken. Zudem ließe sich die *direkte steuerliche Klimaschutzwirkung* verbessern, wenn insbesondere Steuersätze emissionsintensiver Energieerzeugnisse, die nicht vom Emissionshandel erfasst werden, angepasst würden.

Für die weitere Entwicklung der Energie- und Stromsteuern zeigen sich also vielfältige Lösungen. Dabei müssen Energie- und Stromsteuern nicht nur die veränderten energie- und klimapolitischen Ziele angemessen reflektieren, sondern sich auch konsistent in den zwischenzeitlich etablierten Instrumentenmix einfügen. Zunächst ist aber eine Vergewisserung über ihre konzeptionelle Ausrichtung unabdingbar, um das Steuerrecht konsistent weiterentwickeln zu können.

91 Vgl. *Gawel/Purkus*, ZfE 39 (2) 2015, 77 (99).

Rezension

Festschrift für Jens Peter Meincke zum 80. Geburtstag

Die Festschrift für *Jens Peter Meincke* bezeichnet bereits in ihrem Titel „Zivilrecht und Steuerrecht, Erwerb von Todes wegen und Schenkung" den Kern des wissenschaftlichen Werkes, das Kollegen, Mitarbeiter, Diskussionspartner und Leser in einer bemerkenswert einvernehmlichen Leitvorstellung von Rechtswissenschaft individuell und aktuell würdigen. *Meincke* hat insbesondere die Verbindung zwischen Privatrecht und Steuerrecht nachgezeichnet, erneuert und fortgebildet. Dazu bietet sich das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, das an zivilrechtliche Institute anknüpft, als wissenschaftliches Referenzsystem und praktischer Prüfstein an. Diesen Gegenstand bearbeitet *Meincke* mit der Feinsinnigkeit dessen, der ursprünglich Musik und Philosophie studiert hat, mit der dogmatischen Strenge dessen, der über die Nachlassbewertung im bürgerlichen Recht habilitiert und dabei das Bewertungsrecht auf wenige privatrechtliche Prinzipien zurückgeführt hat, mit Leidenschaft, Freiheit und Demut, die den Wissenschaftler zum Wissenschaftler macht (*Muscheler*). Mit seinem 2012 in 16. Aufl. erschienenen, dort wohl letztmals von ihm allein betreuten Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist er zum Nestor des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts geworden. Er hat dieses Rechtsgebiet in seiner Entwicklung kommentierend begleitet, systematisch geleitet, rechtspolitisch so gedeutet, dass die unterschiedlichen Ansichten respektiert, die eigene Meinung behutsam skizziert und die Entschiedenheit des Denkens stets in der Offenheit des Dialogs präsentiert wird.

Die Festschrift wurde in der Universität zu Köln überreicht, in der *Meincke* als Hochschullehrer und Forscher, als Dekan, Prorektor und Rektor gewirkt hat. Er pflegt die Rechtswissenschaft in der „Spannbreite zwischen Kontemplation und intensiver Konzentration auf ständige neue Alltagsanforderungen", formuliert und praktiziert die Anforderungen an einen Professor in den fünf Fähigkeiten pädagogischer Impuls, Integrität, Klarheit, Glaubwürdigkeit und Gemeinschaftssinn (so *Heinz-Peter Mansel* und *Reinhard Zimmermann*).

Die Schrift bildet Schwerpunkte in der Rechtsgeschichte, im Bürgerlichen Recht und insbesondere im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. In diesem Werk wird jeder, der Grundsatzorientierung oder Einzelfalllösungen sucht, eine Antwort oder zumindest eine Lösungshilfe finden. Ich hebe mit dem Blick des Verfassungs- und Steuerjuristen einige Beiträge hervor, die diese Kunst der falllösenden Grundsatzbetrachtung belegen mag. *Benöhr* zeigt die Bedeutung der Rechtsgeschichte für das geltende Recht, wenn er am Beispiel der BGB-Gesetzgebung darstellt, wie ursprünglich das wesentliche Element der Schenkung die Zuwendung – das sachenrechtliche Übereignungsgeschäft – gewesen zu sein schien, dann aber mehr die Unentgeltlichkeit in den Blick geriet, die auch in schuldrechtlichen Verträgen wie dem Erlass einer Schuld oder der Abtretung wirksam wird. In einem Beitrag zu „Freigebige Zuwendungen an und von Personengesellschaften" nimmt *Daragan* die schuld- und sachenrechtliche Qualifikation dieser Vorgänge zum Maßstab, um den rechtfertigenden Grund der Schenkungsteuer – die Bereicherung, die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – darzulegen und danach Erwerber und Steuerschuldner zu bestimmen.

Crezelius behandelt die Fiktionen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Leitgedanke des Erbschaftsteuerrechts sei das Erbanfallsystem, das den Rechtsübergang auf den Erben und die durch den unentgeltlichen Erwerb gesteigerte Leistungsfähigkeit regelt. An diesem Maßstab werden dann Fiktionen der Ersatztatbestände, des Erwerbs aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung, der Vor- und Nacherbschaft, des Schenkungs- und Gesellschaftsrechts erörtert. Die Fiktionen hätten in erster Linie die Aufgabe, die nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ungerechtfertigten Besteuerungslücken zu schließen.

Die Steuerbefreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke ist *Geck* Anlass, die unentgeltliche Zuwendung von den Zuwendungen aus einem besonderen Anlass und den daraus sich ergebenden Gepflogenheiten zu unterscheiden. Diese in der dogmatischen Erklärung wie in der praktischen Handhabung schwierige Steuerfreiheit lasse sich nicht anhand absoluter Wertgrenzen verdeutlichen. Doch dürfe jedenfalls nicht mehr steuerfrei zugewandt werden, als ein zur Unterstützung des Empfängers Verpflichteter hätte zuwenden müssen.

Hennrichs, der Lehrstuhlnachfolger *Meinckes*, widmet sich der „Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter – Steuerrecht vs. Handelsrecht". Scheide ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus und erhalte er als Abfindung auch anteilig stille Reserven vergütet, so stocke das Steuerrecht die Buchwerte der Wirtschaftsgüter auf. Dieses beruhe auf den Besonderheiten der steuerrechtlichen Mitunternehmerbesteuerung, sei jedoch auf das Handelsrecht nicht übertragbar. *Schulze-Osterloh* widmet sich der Unternehmensbewertung zur Ermittlung des Pflichtteilsanspruchs, spricht sich dabei für die Zukunftserfolgswertmethode aus, modifiziert um die ertragsmindernden laufenden Unternehmenssteuern und einen von dem Zukunftsertrag abzuziehenden Unternehmerlohn bei einem vom persönlichen Einsatz des Erblassers geprägten Unternehmen.

Reimann warnt vor den Risiken einer Teilerbauseinandersetzung. *Richter* und *Haag* würdigen das Rechtsinstitut des Trusts, das dem deutschen Recht zwar fremd sei, aber in Berührung mit dem deutschen Zivil- und Steuerrecht vielfältige Wirkungen entfalte, allerdings zur Erzielung von Verzögerungseffekten im deutschen Erbschaft- und Steuerrecht nicht mehr geeignet sei. *Wachter* stellt dar, dass die Entstehung der Schenkungsteuer weit weniger am Zivilrecht orientiert ist als die der Erbschaftsteuer. *Wacke* untersuchte die Beweislastverteilung, wenn der Schuldner gegenüber ei-

ner Rückforderungsklage den Schenkungseinwand erhebt, und entwickelt dabei die – seine Fragestellung deutlich übergreifende – These, dass die Abwehr von Vermögensverlusten dem Gewinnstreben vorgehe.

Eine grundsätzliche, über den erbrechtlichen Anlass hinausgreifende Thematik wählt auch *Kleinschmidt* mit dem Thema „Bestimmtheit als Seriositätsindiz". Bei bedingten testamentarischen Erbeinsetzungen, in denen eine noch unbestimmte Person bedacht wird (die z.B. den Erblasser im Alter oder sein Grab nach dem Tode pflegt), drohe die Grenze zwischen der Testierfreiheit des Erblassers und den Aufgaben der Gerichte verschoben zu werden. Damit stellten sich die Auslegungsfragen, ob es dem Erblasser gelungen ist, hinreichend präzise den Kreis der Zuwendungsempfänger zu formulieren, und welche Kraft die Formvorschriften „als Seriositätsindiz" entfalten können.

Seer behandelt die aktuelle verfassungsrechtliche Frage nach dem Unternehmensvermögen als Gegenstand der Erbschaftsteuer. Eine als zu hoch empfundene Erbschaftsteuer könne nur dadurch gemäßigt werden, dass kein Erwerber, auch nicht der eines Unternehmens, durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer übermäßig belastet werde. Zu Recht empfiehlt *Seer* auch, die Ehegattenbesteuerung – wie in anderen europäischen Staaten – aufzugeben, einer Doppelbesteuerung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer entgegenzuwirken und die Stundungsregel vermögensartenübergreifend zu erweitern.

Einer besonderen Verfassungsfrage des Erbschaftsteuerrechts widmet sich *Viskorf* in seinem Beitrag zu Richtervorlagen im Erbschaftsteuerrecht, die auch dann Vorschriften als entscheidungserheblich beanstanden, wenn das Ausmaß der verfassungswidrigen Teile eines Gesetzes die Besteuerung auf der Grundlage der verfassungsgemäßen Teile wegen des Gleichheitssatzes hindert.

Die Festschrift gewinnt zum Abschluss besondere Tiefe, wenn *Zimmermann* die Bedeutung von Erbe und Erbschaft in der Bibel untersucht. Wenn der unsterbliche Gott als menschgewordener Sohn Erbe ist, alle Menschen – gleichsam von Gott adoptiert – Erben Gottes sind, dann aber Christus den Tod überwindet und die Menschen erben, wenn sie selbst – in der Nachfolge Christi – sterben, so werden Fragen entwickelt und beantwortet, die elementare Grundlagen unserer Kultur und unseres Rechts betreffen.

Ich empfehle jedem, der erbschaftsrechtliche oder erbschaftsteuerrechtliche Literatur in seiner Bibliothek stehen hat, dieses Werk in seinen Bestand aufzunehmen. Es ist Fundgrube für die Beantwortung aktueller Fragen, Quelle für das historische und systematische Verständnis von Erben und Schenken, Beleg für das gegenwärtige und zukünftige Wirken eines Großen unserer Zunft.

Paul Kirchhof

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerecht und Öffentliche Finanzen

Jonathan S. Masur & Eric A. Posner: Toward a Pigouvian State (164 University of Pennsylvania Law Review (2015) S. 93–146).

So alt wie ihr Ansatz aus dem Jahr 1920, so alt ist gefühlt die Debatte um die Umsetzbarkeit der sog. Pigou-Steuer, also über die Frage, ob negative externe Effekte unmittelbar dem Verursacher auferlegt werden können. *Jonathan S. Masur*, der *John P. Wilson Professor of Law and David and Celkia Hilliard Research Scholar* an der *University of Chicago Law School* und *Eric A. Posner*, der *Kirkland & Ellis Distinguished Service Professor* und Inhaber des *Arthur and Esther Kane Research Chair* an der *University of Chicago Law School*, unternehmen in ihrem Beitrag dennoch einen neuen Anlauf, der im Kern darauf abzielt, die Pigou-Steuer als ernsthafte regulatorische Alternative speziell gegenüber dem Anordnungs- und Kontrollansatz (*command and control*) zu fördern. Denn obwohl die Pigou-Steuer gerade in den Vereinigten Staaten viele Ökonomen zu ihren Anhängern rechnen darf, spielt sie in der regulatorischen Praxis kaum eine Rolle. Exemplarisch nennen *Masur* und *Posner* in den Vereinigten Staaten den *Noise Control Act* von 1972, welcher als einziges Gesetz in der Geschichte des Kongresses (!) auf einen Pigou-Ansatz zurückgeht – um doch am Ende mit *command and control*-Regularien verabschiedet worden zu sein.

Vor diesem Hintergrund gehen *Masur* und *Posner* in ihrem dreiteiligen Aufsatz zunächst auf die theoretischen Grundlagen der Pigou-Steuer, welche aufgrund ihrer primären Lenkungswirkung besser Pigou-Abgabe genannt werden sollte, ein und grenzen diese von anderen regulatorischen Ansätzen, wie z.B. dem Emissionshandel ab. Darauf aufbauend analysieren sie die derzeitigen Steuern und Abgaben der Vereinigten Staaten, denen oftmals zwar eine Ähnlichkeit, aber keine Identität mit dem Pigou-Ansatz attestiert wird, sei es mangels Lenkungszweck (*Oil Spill Liability Trust Fund*) oder mangels Berücksichtigung vorsätzlichen Handelns (*worker's compensation*).

Im zweiten Teil ihrer Analyse greifen *Masur* und *Posner* exemplarisch den *Clean Air Act*, den *Clean Water Act*, die Finanzmarktregulierung sowie den *Occupational Safety and Health Act* auf und belegen in einer pragmatischen Argumentation, dass der Einführung von Pigou-Abgaben in diesen Bereichen zwar verfahrens- und materiell-rechtliche Hürden entgegenstünden, diese aber nicht unüberwindbar seien. Weder Erhebungs- noch Rechtsschutzfragen seien ein spezielles Problem der Pigou-Abgabe. Auch fehle den Bundesbehörden, wie beispielsweise der EPA, bei entsprechender Auslegung der zugrunde liegenden Gesetze nicht die Kompetenz, eine solche Abgabe dem Grunde nach zu erheben.

Abschließend versuchen *Masur* und *Posner* den nur sporadischen Gebrauch des Pigou-Ansatzes zu ergründen. Neben bekannten Gegenargumenten wie der Informationsproblematik wird die fehlende politische und wirtschaftliche Lobby genannt. Speziell in konservativen Kreisen wirke bereits die Bezeichnung als „Steuer" gegenüber anderen regulatorischen Instrumenten toxisch. Doch auch liberale Politiker scheuen den Pigou-Ansatz, der in ihren Augen selbst eine vorsätzliche Schädigung der Allgemeinheit oder Dritter scheinbar zulässt, solange der Verursacher gewillt ist, dafür zu zahlen. Marktteilnehmer wiederum favorisieren den *command and control* – Ansatz aufgrund seiner marktabschottenden Wirkung und seiner flexiblen Handhabung beispielsweise im Rahmen gerichtlicher Verhandlungen.

Verfassungsrechtliche Probleme sehen *Masur* und *Posner* im Rahmen der Delegation einer Steuererhebungskompetenz an die Exekutivbehörden, unter Berufung auf das Urteil des Supreme Court im Fall *Skinner v. Mid-Am. Pipeline Co.* von 1989, nicht. Auch die *Origination Clause*, nach der jedes Gesetz, das Finanzmittel als solche dotieren soll, seinen Ursprung im Repräsentantenhaus haben muss, greife bei der fokussierten Internalisierung sozialer Kosten nicht. Ein gewichtiges Problem sei jedoch die Risikoaversion der Behörden, denen das „bekannte und bewährte" Regelungsmodell des *command and control* – Ansatzes einen höheren Anreiz biete, als eine etwaige Pigou-Abgabe, deren rechtliche Unsicherheit und unbekannte Praxistauglichkeit aus der Sicht von *Masur* und *Posner* negativ zu Buche schlagen.

Trotz aller Hürden ermutigen *Masur* und *Posner* die Regulierungsbehörden, mit dem Pigou-Ansatz zu „experimentieren". Mit detailliertem Begründungsaufwand legen sie dar, dass eine Pigou-Abgabe in vielen Fällen eine echte Alternative zu dem herrschenden *command and control* – Ansatz bietet. Was dem Beitrag jedoch nicht vollständig gelingt, ist – gerade im Hinblick auf die adressierten Behörden – die Waage deutlich zugunsten der Pigou-Abgabe ausschlagen zu lassen und so die Problematik des „ersten Schritts" aufzulösen. Zu konstatieren bleibt, dass *Masur* und *Posner* einen fundierten und gut vertretbaren Standpunkt beziehen, in entscheidenden Punkten jedoch viel Optimismus walten lassen (*„true uncertainty as to the legality of […] Pigouvian taxes […] cannot be driving the behavior of state policymakers"*).

Fabian Pagels

Nicole Wilson-Rogers: The constitutional validity of a statutory remedial power for the Commissioner of Taxation ((2015) 44 Australian Tax Review S. 242–262).

James R. Hines Jr., Kyle D. Logue: Delegating Tax (114 Michigan Law Review (2015) S. 235–274).

Beide Artikel beschäftigen sich mit der Frage, ob und unter welchen Bedingungen die Steuerbehörden ermächtigt werden sollen und können, exekutiv Steuerrecht zu setzen. *Wilson-Rogers* (*Curtin University*) greift einen Vorschlag des australischen Finanzministeriums auf und prüft dessen verfassungsrechtliche Zulässigkeit. *Hines* und *Logue* (beide *University of Michigan Law School*) dagegen plädieren offensiv und rechtspolitisch für Exekutivnormen im amerikanischen Steuerrecht, um den parteipolitisch verursachen Stillstand der US-Legislative zu überwinden.

2009 schlug das australische Finanzministerium vor, den Leiter der australischen Steuerbehörde (*Commissioner of Taxation*) mit einer Komptenz (*statutory remedial power – SRP*) zum Erlass von exekutiven Rechtsverordnungen ermächtigen. Diese Exekutivnormen sollen die Reaktionsgeschwindigkeit des Steuerrechts erhöhen. Sie sollen selbst Parlamentsgesetze in Steuerfragen abändern können. Voraussetzung sei aber, dass dies dazu dient, das Telos des entsprechenden Parlamentsgesetzes abzusichern – und dass dies dem Steuerzahler lediglich zum Vorteil gereicht. Es geht ausschließlich darum „Fehler" des Gesetzes auszubügeln, z.B. Widersprüche zum Gesetzeszweck zu beheben oder auch Redaktionsversehen zu korrigieren. Ein anderer Anwendungsfall kann darin liegen, den Steuerzahler von unverhältnismäßigem Bürokratieaufwand zu entlasten. In jedem Fall soll die Exekutivnorm den Bürger nur begünstigen. Insgesamt geht man von eher geringem Einfluss auf das Steueraufkommen aus. Außerdem sollen die Exekutivnormen durch das Parlament aufgehoben werden können.

Vor dem Hintergrund, dass das australische Verfassungsrecht (und der es auslegende *High Court*) dem Gesetzgeber weite Spielräume lässt, kommt *Wilson-Rogers* zu dem Ergebnis, dass einer solchen Delegation keine Hindernisse im Wege stehen. Zunächst prüft sie, ob eine *SRP* überhaupt ein „Steuergesetz" wäre, so dass sie trotz der Weite ihres Anwendungsbereiches der verfassungsrechtlichen Kompetenzgrundlage für das Steuerrecht zugeordnet werden kann. Mit Verweis auf die großzügige Rechtsprechung des australischen Verfassungsgerichts bejaht *Wilson-Rogers* aber die Steuergesetzesqualität einer *SRP* und schafft damit die Grundlage weiterer verfassungsrechtlicher Prüfungsschritte.

Hauptprüfpunkte sind für *Wilson-Rogers section 55* der australischen Verfassung, die sich mit der Steuergesetzgebung beschäftigt, der Grundsatz der Gewaltenteilung sowie das Rechtstaatsprinzip, vor allem im Sinne des Bestimmtheitsgrundsatzes. Der Grundsatz der Gewaltenteilung ist nach der australischen Rechtsprechung aber erst dann verletzt, wenn die Legislative ihre Gesetzgebungskompetenz völlig an die Exekutive abtritt. Die Schwelle dafür ist wiederum sehr hoch angesetzt. *Wilson-Rogers* regt dennoch an, konkretisierende Kriterien für eine Exekutivnormgebung in die Ermächtigungsgrundlage aufzunehmen, auch um einen Verstoß gegen das Willkürverbot zu vermeiden. Daneben ist das Verbot eines Einzelfallgesetzes zu beachten.

Gerade hinsichtlich des Bestimmtheitsgrundsatzes gehen die Meinungen über die Zulässigkeit von Exekutivnormen auseinander. *Wilson-Rogers* bejaht die Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz aber, sofern eine legislatorische Einhegung der delegierten Zuständigkeit durch den bereits genannten Kriterienkatalog erfolgt. Aufgrund spezifischen Verfassungsrechts (*section 55* (ii) der australischen Verfassung) besteht nach Ansicht von *Wilson-Rogers* aber die Notwendigkeit, *SRPs* für jede Steuerart einzeln einzuführen. Verfassungsrechtlich geboten ist weiterhin, dass die Exekutivnormgebung nicht unanfechtbar sein darf. Dem ist nach *Wilson-Rogers* aber genüge getan, wenn das Parlament eine *SRP*-Verordnung aufheben kann oder den VG eine Normprüfungs- und Verwerfungskompetenz zukommt.

Der Aufsatz von *Wilson-Rogers* ist vor allem für diejenigen interessant, die einen Einblick in das australische Finanzverfassungsrecht und damit einen anderen Blick auf „klassische" Verfassungsprobleme der Steuergesetzgebung erhalten wollen. Die australischen Vorschläge zu Exekutivsteuernormen sind in ihren zu erwartenden Auswirkungen indessen unspektakulär – und *Wilson-Rogers* verzichtet bedauerlicherweise darauf diese rechtspolitisch zu evaluieren.

Deutlich radikaler ist die Perspektive von *Hines* und *Logue.* Diese sehen in exekutiver Steuergesetzgebung einen Weg zur Überwindung des Stillstandes, der den US-Kongress nicht nur in Sachen Fiskalpolitik plagt. Ihren Höhepunkt fand diese Blockade in dem Streit um die Erhöhung der Schuldenobergrenze 2013, der für die zeitweilige Stilllegung der US-Bundesverwaltung sorgte.

Für die rechtliche Zulässigkeit einer solchen Delegation verweisen die Autoren auf die weitreichenden Delegationsmaßnahmen in anderen Politikbereichen und deren Billigung durch den *Supreme Court*. Sie plädieren indessen nicht für eine Totaldelegation, sondern leuchten Rahmenbedingungen und Verfassungsmäßigkeit von mittleren Lösungen aus, die maßvoll über den Status Quo hinausgehen. Dabei identifizieren *Hines* und *Logue* drei verschieden Fallgruppen in denen sie eine Delegation für sinnvoll erachten. Die erste sind Steuersubventionen. Die Legislative soll hierfür nur einen allgemeinen Rahmen – insbesondere Regelungsziele und dabei besonders den Grad der Umverteilung – vorgeben, den die Exekutive anschließend mit Leben füllt. Als zweite Fallgruppe denken *Hines* und *Logue* an eine Festlegung der Steuersätze durch die Verwaltungsbehörden, wobei ihnen die Radikalität des Vorschlags bewusst ist. Darum schlagen sie vor, die Delegation nicht an den *IRS* bzw. das Finanzministerium vorzunehmen, sondern an die US-Zentralbank – diese sei unabhängiger und erhielte neben dem Zinssatz mit dem Steuersatz ein weiteres, nützliches Instrument für die Wirtschaftspolitik. Die Unabhängigkeit der *Federal Reserve Bank* würde auch eine wirtschaftspolitische Handlungsfähigkeit sicherstellen, die dem Kongress häufig fehle. Zum Dritten soll die Reform des Steuerrechts zur Schaffung eines fairen, effizienten und nachhaltigen Steuersystems delegiert

werden, insbesondere um das strukturelle Budgetdefizit der USA in den Griff zu nehmen.

Im Weiteren geben *Hines* und *Logue* die Vor- und Nachteile von Delegation wieder. Im Vordergrund stehen fachliche Expertise und Reaktionsschnelligkeit der Verwaltung. Zweifel an der Legitimität einer Exekutivregelung wischen *Hines* und *Logue* damit zur Seite, dass die Legislative der Exekutive die Normsetzungskompetenz jederzeit wieder entziehen könne. Ein weiteres Argument soll darin liegen, dass die Exekutive dem Präsidenten verantwortlich sei, der seine Politik nicht an den Interessen eines einzelnen Wahlkreises, sondern an dem Mehrheitswillen des Volkes ausrichte und damit eine demokratische Kontrolle auch auf diese Weise gewährleistet sei. Im Anschluss an die Präsentation einiger existierender Verwaltungsermächtigungen beleuchten *Hines* und *Logue* im Detail die bereits erwähnten Fallgruppen für künftige Steuerdelegation. Die Flexibilität der Verwaltung komme beispielhaft im Fall der steuerlichen Forschungsförderung zur Geltung – hier müsse kurzfristig reagiert und angepasst werden können. Ihren weitergehenden Vorschlag, auch Umverteilungsmaßnahmen der Verwaltung zu überlassen, versuchen sie damit zu rechtfertigen, dass auch in anderen Politikbereichen Umverteilungsentscheidungen delegiert werden, so z.B. im Arbeits- und Umweltrecht. Der letzte zu delegierende Fall liegt in einer grundlegenden Reform des Steuersystems, die nach Ansicht *Hines* und *Logues* bisher ausbleibt, weil die Abgeordneten jeden Nachteil für ihre Wählerschaft und ihre Spender vermeiden wollen. Kern ihrer Empfehlung ist es, dass der Kongress nur die Höhe des Budgets und grundlegende Kriterien der Lastenverteilung festsetzt – dann möge eine Expertenkommission in diesem Rahmen ein Steuergesetz erarbeiten, ohne auf die Einzelinteressen Rücksicht zu nehmen die den Kongress effektiv lähmen. Schwerwiegende verfassungsrechtliche Vorbehalte dagegen vermögen die Autoren nicht zu erkennen.

Hines und *Logue* geben einen bedenkenswerten Einblick in die Realitäten und Mechaniken des US-Gesetzgebungsprozesses, ohne dass man ihren Schlussfolgerungen immer zustimmen muss. So kann man bezweifeln, ob ein handlungsunfähiger Kongress überhaupt zu einer Delegation in der Lage ist, wenn er dafür zunächst einmal in einem delegierenden Rahmengesetz materielle Leitprinzipien festlegen muss. Wen eine umfassende Bearbeitung von Exekutivnormsetzung durch die Steuerverwaltung mit Vorschlägen zur Ausgestaltung interessiert und wer mehr über deren rechtspolitische Argumentationslinien und verfassungsrechtliche Implikationen wissen will, wird dieser Abhandlung vielfältige Gedanken entnehmen können.

Hines und *Logue* sowie *Wilson-Rogers* geben beide interessante Einblicke in das Recht der Normsetzungsdelegation, einmal mehr aus rechtspolitischer, einmal mehr aus verfassungsrechtlicher Sicht. Grundsätzlich bieten sowohl die australische als auch die US-Verfassung die Möglichkeit, materielle Steuergesetze durch die Verwaltung zu schaffen. Gerade *Hines* und *Logue* zeigen auf, in welchen Fällen dies einem legislativen Verfahren überlegen sein kann.

Ferdinand Blezinger, LL.M.