

Nr. 4 · November 2016 · S. 305–396
PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

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

ottoschmidt

www.otto-schmidt.de

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

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmolders, 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 Jahreschluss.

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.

Schwerpunkt Familienbesteuerung

J. Hey	Fortsetzung einer Diskussion: Geleitwort zum Schwerpunkt Ehegatten- und Familienbesteuerung	305
P. Bareis, T. Siegel	Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien	306
S. Bach J. Geyer K. Wrohlich	Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung	316
R. Rees	Optimal Tax Theory and Family Taxation	324
H. Kube	Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung	332
U. Spangenberg	Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven	343

Abhandlungen

C.-C. Freidank M. H. Schröder	Das Steuerrecht zwischen Gläubigerschutz und Sanierungskultur	354
R. Seer, I. Hardeck	Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmenssteuerrecht	366
G. Kempelmann	Gesamtplan: Vom Schlagwort zu einer Dogmatik	385

Schwerpunkt Familienbesteuerung

Fortsetzung einer Diskussion: Geleitwort zum Schwerpunkt Ehegatten- und Familienbesteuerung

Um die Jahrtausendwende fand in dieser Zeitschrift eine zum Teil heftig geführte Debatte über die richtige Besteuerung von Ehe und Familie zwischen Juristen und Ökonomen statt. Der viel beachtete Aufsatz von *Klaus Vogel* „Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht“¹, erschienen im Jahrgang 1999, forderte nicht nur eine entschiedene inhaltliche Gegenrede von *Peter Bareis*² heraus, der sich aus ökonomischer Sicht für eine Individualbesteuerung aussprach, sondern auch eine grundsätzliche Reflektion über das Verhältnis von Juristen und Ökonomen³. Die Schärfe, mit der die Diskussion geführt wurde, veranlasste *Stefan Homburg* dazu, die Ursachen der familiensteuerlichen Differenzen zwischen Juristen und Ökonomen offenzulegen.⁴ Dieser Schlagtausch ist bis heute unvergessen. Wissenschaft lebt von solchen Kontroversen.

Danach wurde es in STEUER UND WIRTSCHAFT still um die Familienbesteuerung. Erst ab dem Jahrgang 2014 hat sich die Debatte wieder belebt. *Baumgarten/Houben* untermauerten die Existenz der ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, deren gesetzlicher Abbildung das Ehegattensplitting aus Sicht des Bundesverfassungsgerichts dient, empirisch⁵. *Maiterth/Chirvi* gaben 2015 einen Sachstandsbericht der Kontroverse mit dem Fazit, die gesetzliche Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung sei letztendlich eine Wertentscheidung, weniger eine Frage von richtig oder falsch⁶.

Politisch ist die Diskussion nie zum Erliegen gekommen⁷, wobei freilich auch jene Parteien, die sich gegen

das Ehegattensplitting aussprechen, im Hinblick auf die Breite der von einer Abschaffung betroffenen Wählerschaft vor der realpolitischen Umsetzung ihrer programmatischen Aussagen im Zweifel zurückschrecken werden. Dennoch dürfte das Thema auch in dem heraufziehenden Bundestagswahlkampf wieder eine Rolle spielen.

Das vorliegende Heft soll mit seinem Schwerpunkt zur Familienbesteuerung die wissenschaftliche Diskussion beleben. Wie sehen Juristen und Ökonomen das Ehegattensplitting und die Familienbesteuerung im Jahr 2016? Ist es zu einem Paradigmenwechsel⁸ gekommen? Zwingen veränderte Gesellschaftsumstände oder auch nur bessere empirische Analysemöglichkeiten zu einer Neubewertung? Was wissen wir über die Anreizwirkungen der Familienbesteuerung. Welche Fragen stellen sich im Übergang zwischen unterschiedlichen Modellen der Ehe- und Familienbesteuerung?

Um dies herauszufinden, haben sich die Herausgeber dieser Zeitschrift entschieden, Autoren einzuladen, die unterschiedliche Sichtweisen auf das Splitting und die Familienbesteuerung juristisch und ökonomisch näher ausleuchten.

Es wäre beste Tradition von STEUER UND WIRTSCHAFT, wenn die Beiträge in diesem Heft zu kritischer Diskussion herausfordern und sich dies in weiteren Abhandlungen für STEUER UND WIRTSCHAFT niederschlägt.

Köln, im November 2016

JOHANNA HEY

1 StuW 1999, 201.

2 *Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, StuW 2000, 81.

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

4 *Homburg*, StuW 2000, 261.

5 StuW 2014, 116; s. aber auch *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, ift-Schrift Nr. 510 (2016).

6 StuW 2015, 19 (32).

7 Siehe *Jerome Kayser*, Das Ehegattensplitting im deutschen Steuerrecht – Modelle und Begründungen im Parteienspektrum, Social Policy – Working Paper No. 7 des Institute for World Society Studies, Universität Bielefeld, 2014.

8 Insbesondere die Lehre vom indisponiblen Einkommen wird neuerdings von Juristen in Frage gestellt vgl. *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, Diss. 2011; ferner *Englisch/Becker*, ift-Schrift Nr. 510 (2016); *Englisch*, DB 9/2016, S3, aber auch *P. Kirchof*, DB 9/2016, S1.

Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien

Prof. Dr. PETER BAREIS, Hohenheim/Prof. Dr. THEODOR SIEGEL, Berlin*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Zur aktuellen Diskussion um das Ehegattensplitting II. Grundlagen der Einkommensbesteuerung <ul style="list-style-type: none"> 1. Prinzip der Individualbesteuerung 2. Leistungsfähigkeitsprinzip 3. Sozialstaatsprinzip III. Ehegattenbesteuerung und Besteuerungsprinzipien IV. Widerlegung der Pro-Splitting-Argumente <ul style="list-style-type: none"> 1. Förderung der Ehe gem. Art. 6 Abs. 1 GG 2. Nutzenorientierte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips 3. Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft einer „intakten Durchschnittsehe“ | <ul style="list-style-type: none"> 4. Zugewinnsgemeinschaft und Geschiedenenunterhalt 5. Eigenart der ehelichen Gemeinschaft 6. Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit? 7. „Postulat“ der Globaleinkommensbesteuerung 8. Gefahr der Einkünfteverlagerung 9. Ohne Splitting Eingriffe in Entscheidungsfreiheit und innereheliche Arbeitsteilung? 10. Bürokratiekosten der Individualveranlagung V. Ergebnis |
|--|--|

Der Beitrag greift im Anschluss an einen eher pro Splitting eintretenden Aufsatz in StuW 2015, 19 die für das Ehegattensplitting vorgetragenen Argumente auf und trägt jeweils Gegenargumente vor. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist mit dem Prinzip der Individualbesteuerung zu verbinden und führt zur Einzelveranlagung der Ehegatten. Allerdings kann sich das Sozialstaatsprinzip nicht nur im progressiven ESt-Tarif niederschlagen, sondern auch in einer Transferzahlung für Ehegatten ohne oder mit sehr geringem Einkommen. Dieses „Ehegeld“ ist jedoch keineswegs in positiver Korrelation mit dem Einkommen des anderen Ehegatten zu zahlen. Die zu folgernde Ablehnung des Splittingverfahrens ist mit einer maßvollen Übergangslösung bei seiner Abschaffung zu verbinden.

The paper refers to arguments that have been discussed in StuW 2015, 19 to support income splitting for spouses. Here counter-arguments are presented in each detail. Connected with the principle of individual taxation, the ability-to-pay principle leads to individual taxations of husband and wife. But the welfare-state principle not only induces a progressive tax rate, it also allows a transfer payment for a wife (or husband) without or with very low income. Though this „Ehegeld“ must not be paid in positive correlation with the income of the other spouse. The result is the rejection of income splitting, but its abolition should be joined with a moderate regulation for the transition.

I. Zur aktuellen Diskussion um das Ehegattensplitting

Jüngst haben *Ralf Maiterth* und *Malte Chirvi* einen sehr informativen Beitrag über „Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften“ vorgelegt¹. Die Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft* leistet damit einen wertvollen Beitrag zur interdisziplinären Diskussion². Argumente pro und contra Ehegattensplitting³ in der Steuerrechtswissenschaft, der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der (volkswirtschaftlichen) Finanzwissenschaft werden gegenübergestellt.

Der Aufsatz von *Maiterth/Chirvi*, dessen Titel als neutrale Darstellung (miss-)verstanden werden könnte, lässt am Ende eine gewisse Sympathie pro Splitting erkennen. Wenngleich sie unsere Position nicht unzutreffend beschreiben, vermissen wir doch von uns vortragene wesentliche Gegenargumente, so dass uns eine Stellungnahme in diesem Schwerpunktheft wünschenswert erscheint.

Die Antwort auf offene Fragen zum Splitting erfordert die Interpretation vorgelagerter steuerlicher Grundprinzipien. Dies sind das Prinzip der Individualbesteuerung, das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Sozialstaatsprinzip. Diese Prinzipien diskutieren wir in Kapitel II. Daraus leiten wir in Kapitel III ab, weshalb das Ehegattensplitting abzulehnen ist. In Kapitel IV analysieren wir die gängigen Pro-Splitting-Argumente und verdeutlichen, weshalb diese Argumente nicht überzeugen können. Kapitel V bringt ein kurzes Fazit.

II. Grundlagen der Einkommensbesteuerung

1. Prinzip der Individualbesteuerung

Da ein Steuergesetz eine Beziehung zwischen dem *einzelnen* Bürger und dem Gemeinwesen regelt, kann eine direkte Steuer nur einzelnen natürlichen Personen – Individuen – auferlegt werden. Dass bestimmte Steuern bei Gesellschaften ansetzen, ändert daran

* Bis zum Eintritt in den Ruhestand vertrat Prof. Dr. Peter Bareis das Fach Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim und Prof. Dr. Theodor Siegel das Fach Betriebswirtschaftslehre/Wirtschaftsprüfungswesen an der Humboldt-Universität zu Berlin.

¹ *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, 19.

² Zu deren Forderung und Förderung vgl. *Hey*, StuW 2015,

¹, mit Hinweis auf *Siegel/Elschen/Küpper/Rückle*, StuW 2000, 257, nachdem *Hey* „für die interdisziplinäre Diskussion noch keine gemeinsame Plattform“ feststellen konnte: *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 164.

³ Das nach § 2 Abs. 8 EStG gleichzustellende Splitting für eingetragene Lebenspartnerschaften sei ohne jeweilige Erwähnung einbezogen.

nichts, denn die Besteuerung der Körperschaft usw. wird lediglich stellvertretend für deren Gesellschafter erhoben. Denn auf diese schlägt die Steuerlast durch.⁴ Das so verstandene Prinzip der Individualbesteuerung ist Fundament der Besteuerung und entspricht dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Dieses Prinzip schließt nicht aus, dass bestimmte Beziehungen zu anderen Personen bei der Besteuerung des Individuums berücksichtigt werden – doch dies muss durch andere Prinzipien begründet werden können. Es ist deshalb folgerichtig, dass das EStG zu Beginn als Steuersubjekt die einzelne natürliche Person benennt.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird hier nur auf das EStG bezogen. Es geht ausschließlich um das Einkommen als Bemessungsgrundlage.⁵ Dabei kann hier offen bleiben, ob (generell) realisierter Reinvermögenszugang oder („nur“) Markteinkommen zu besteuern ist.

Unstrittig ist die Anknüpfung der ESt an das vom Individuum selbst erwirtschaftete Einkommen, wobei Erwerbsaufwendungen die Bemessungsgrundlage gemindert haben („objektives Nettoprinzip“).

Strittig ist indessen, ob ein „subjektives Nettoprinzip“ gelten soll, d.h. ob bestimmte Aufwendungen außerhalb der Erwerbsaufwendungen, also vor allem Aufwendungen für die Lebensführung, das zu versteuern- de Einkommen mindern sollen oder ob sie ggf. auf andere Weise zu berücksichtigen sind. Wegen des als gegeben anzusehenden progressiven Tarifs besteht für den Streitpunkt einer einkommensabhängigen Wirkung („Reflextheorie“⁶) eine Parallele zum einkommensabhängigen Splittingeffekt.

3. Sozialstaatsprinzip

Nach unserer Auffassung bezieht sich das Leistungsfähigkeitsprinzip allein auf das vom Individuum erwirtschaftete Einkommen.⁷ Dieses Einkommen steht

für die eigene Lebensführung, für Aufwendungen zugunsten von Unterhaltsberechtigten ebenso wie zur Ersparnisbildung zur Verfügung. Wer mehr finanzielle Mittel als ein anderer erworben hat, kann für alle diese Zwecke mehr Geld aufbringen, kann sich (und für andere) mehr „leisten“.

Während jeder Euro gleich „leistungsfähig“ ist und daher mit einer Flattax in Höhe des Spitzensteuersatzes zu belegen wäre, mildert das Sozialstaatsprinzip die Steuerlast. Sowohl die Steuerfreistellung des Existenzminimums als auch der im unteren und mittleren Einkommensbereich niedrigere Steuersatz folgen dem Sozialstaatsprinzip. Nur so ist der progressiv von Null bis zum Spitzensteuersatz ansteigende Grenzsteuersatz zu begründen.⁸

Will der Staat bestimmte Aufwendungen der privaten Lebensführung entlasten, so liegt eine grundlegend andere inhaltliche Beziehung als bei der Besteuerung vor, so dass für die *Entlastung* keineswegs derselbe Tarif wie bei der *Belastung* begründbar ist. Vielmehr sollte die Entlastung, die materiell eine Subvention darstellt, eher – wenn man den Aspekt der Bedürftigkeit betont – degressiv in Abhängigkeit vom Einkommen oder proportional zu den begünstigten Aufwendungen erfolgen.

Stattdessen die Entlastung über den Abzug innerhalb der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage vorzunehmen („subjektives Nettoprinzip“) und damit progressiv wirken zu lassen („Wer da hat, dem wird gegeben.“⁹), bedeutet, den materiellen Unterschied des zu Belastenden und des zu Entlastenden zu negieren: Mit der Behauptung, der progressive Einkommensteuertarif führe zwangsläufig im Reflex¹⁰ zur progressiven Entlastung, wird ein Nachdenken über Ursachen und Wirkungen vermieden und ein Kurzschluss produziert.¹¹ So haben wir bisher keine Antwort auf die Frage gefunden, weshalb sich beim subjektiven Nettoprinzip der Abstand zwischen niedrigem und hohem Einkommen vergrößert, wenn beide denselben Betrag für „indisponible Privatausgaben“ verwenden. Ein faires EStG darf diese Wirkung nicht haben.¹²

4 Das sieht auch der Gesetzgeber so, wenn er z.B. die Senkung des KSt-Satzes von 25 auf 15 % mit der Erhöhung der Bemessungsgrundlage vom Halb- auf das Teileinkünfteverfahren verbunden hat.

5 Der Konsum als Besteuerungsgrundlage ist hier nicht zu diskutieren. Bemerkenswert erscheint aber, dass *Lang* die Einkommensteuer als die „gerechteste Steuer“ ansieht, jedoch Sympathie für die Konsumbesteuerung ausdrückt, durch die „der private Wohlstand optimiert [werde], was gewiss nicht sozial ungerecht ist“ (StuW 2016, 109). Bei dieser Wertung wird die unterschiedliche Wirkung auf Einkommensbezieher mit bzw. ohne Sparmöglichkeit nicht erörtert. Gegen generelle konsumorientierte Besteuerung vgl. etwa *Siegel*, zfbf 2000, 724.

6 Der Hinweis auf einen „Reflex“ geht wohl auf den Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 9.1.1974, BT-Drucks. 7/1470, 222, zurück, wo es heißt: „Der mit wachsendem Einkommen absolut – nicht relativ – ansteigende Splittingvorteil ist eine zwangsläufige Folge des progressiven Einkommensteuertarifs. Die Progression des Splittingvorteils ist somit systemimmanent. Sie kann ebenso wenig

begrenzt werden wie die Zugewinnsgemeinschaft, als deren Reflex das Splitting-Verfahren erscheint.“ Dies ist schon vielfach widerlegt worden, vgl. zur Progression zuletzt *Bareis* in FS Dittmann, 2015, 95 (101 ff.); zum Splitting *Siegel/Bareis*, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl. 2004, 121.

7 So in der aktuellen Diskussion auch *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1006).

8 Dazu ausführlich: *Bareis* in FS Dittmann, 2015, 95 (104 f.). Siehe zur h.M. zuletzt *Lang*, StuW 2016, 101 (105), mit Hinweis auf *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 403 ff.

9 Sog. Matthäus-Prinzip (Mt. 13, 12); vgl. die Quellen bei *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, 19 (FN 105).

10 Siehe FN 7; *Seiler* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 7 (31); *Hey* in HHR, EStG/KStG, Einf. ESt (2014), Anm. 44.

11 Gegen die „Reflextheorie“ vgl. *Siegel/Bareis*, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl. 2004, 121; ferner etwa *Siegel*, BFuP 2007, 625 (637).

12 Dazu ausführlich *Bareis* in FS Dittmann, 2015, 95 (98 ff.).

Das Wort „Leistungsfähigkeit“ wird im steuerrechtlichen Schrifttum sowohl für das objektive wie für das subjektive Nettoprinzip verwendet, obwohl hier ganz unterschiedliche Sachverhalte vorliegen und bei begrifflichen Festlegungen deren Wirkungen für die Abgrenzung bedacht werden müssen. Wird Leistungsfähigkeit nach dem objektiven Nettoprinzip allein auf das selbst erwirtschaftete Einkommen bezogen, dann ist A leistungsfähiger als B, wenn er ein höheres Einkommen erwirtschaftet hat. Damit kann A im Vergleich zu B mehr Mittel für private Zwecke verwenden, seien diese „disponibel“ oder seien diese „indisponibel“. A kann sich – im eindeutigen Wortsinne – mehr als B „leisten“, ist „leistungsfähiger“. Wird dagegen „leistungsfähig“ auf das Einkommen nach Abzug „indisponibler“ Privatausgaben bezogen, dann wird wesentlich Ungleiches fälschlich gleich behandelt. Möge A 40 (t€) erwirtschaften, B nur 20, dann ist eindeutig A leistungsfähiger als B. Dabei bleibt es auch, wenn A „indisponible“ Privatausgaben von 20 hat, die sich B gar nicht leisten kann, weil er dann für sich nichts mehr hat. Wer dennoch beide als gleich „leistungsfähig“ bezeichnet und beiden die Steuer auf 20 auferlegt, verstößt eindeutig gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Schließlich muss auch bedacht werden, dass die „indisponiblen“ Privatausgaben auf vorhergehenden privaten Entscheidungen beruhen, also zuvor keineswegs „indisponibel“ waren. Sie erfolgten deshalb, weil A sich im Gegensatz zu B das „leisten“ konnte.

Das Argument, nur das Nettoeinkommen des subjektiven Nettoprinzips zur Steuerzahlung komme in Betracht und entspreche somit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG¹³, ist schon deshalb nicht logisch und daher nicht haltbar, weil das subjektive Nettoprinzip in Verbindung mit der Progression i.d.R. zu einer gleichheitswidrigen Entlastung führt. Denn hierdurch wird die Belastung derselben „indisponiblen“ Einkommensverwendung wegen der Progression sogar reziprok ungleich berücksichtigt.

So erweist sich die Behauptung „Tarif und Bemessungsgrundlage entsprechen derselben Logik“¹⁴ als Zirkelschluss, der die in der folgenden Abbildung 1 skizzierte Beziehung zwischen Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip nicht berücksichtigt. Diese Abbildung stellt die diskutierten Zusammenhänge (grob vereinfachend¹⁵) gegenüber¹⁶. Sie zeigt die generelle Gültigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Besteuerung, in die jedoch das Sozialstaatsprinzip mildernd durch die Progression sowie durch die Entlastung steuerbegünstigter Aufwendungen eingreift. Eine praktische Änderung des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem derzeitigen Stand wird damit jedoch keineswegs vorgeschlagen. Das hierzu diskutierte Nebeneinander von Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip hat auch Bedeutung, wenn die Ehe steuerlich berücksichtigt werden soll.

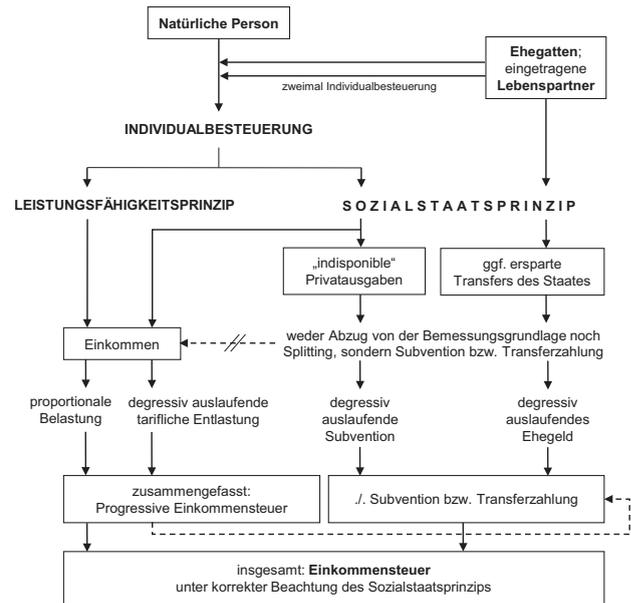


Abbildung 1: Gegenüberstellung von Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip

III. Ehegattenbesteuerung und Besteuerungsprinzipien

Nach dem Prinzip der Individualbesteuerung kann jeweils nur der einzelne Ehegatte Subjekt der Einkommensteuer sein. Das ihm zuzurechnende Einkommen ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip unter tariflicher Berücksichtigung des Sozialstaatsprinzips zu versteuern.

Sein Einkommen könnte durch Betriebsausgaben oder Werbungskosten ggf. im Rahmen eines gültigen Arbeits- oder Dienstverhältnisses unter den Ehegatten gemindert sein. Dies ist nicht zu beanstanden, wenn es dem Fremdvergleich standhält.

Hier geht es jedoch um die Haushaltsleistungen des anderen Ehegatten wie z.B. das Bügeln des Büroanzuges; diese sind genauso wie das Frühstück eines Arbeitnehmers steuerlich irrelevant. Unabhängig davon, ob Einkommen zur gemeinsamen Nutzung oder nur zugunsten des Steuerpflichtigen oder nur zugunsten des Ehegatten oder der Kinder ausgegeben wird, liegt Einkommensverwendung vor.

Wenn man berücksichtigen will, dass ein Ehegatte ohne oder mit sehr geringem Einkommen ohne Ehe durch Sozialleistungen des Staates unterstützt würde, kann dies in unterschiedlicher Weise geschehen. Wenn hier der einkommensbeziehende Ehegatte „einspringt“ und dem Staat Aufwendungen erspart¹⁷, kann ein „Ehegeld“ eingeführt werden. Dafür kann u.E. eine konstante oder aber mit zunehmendem Einkommen des Steuerpflichtigen abnehmende Steuer-

nahme.

16 Vgl. auch die Abb. bei Siegel, BFuP 2007, 625 (638).

17 Hierauf weist etwa auch P. Kirchhof, ZRP 2003, 73 (74 f.), hin – jedoch als Begründung für Splitting.

13 So etwa Seiler, DStJG 34 (2011), 61 (65 f.); Hey in HHR, EStG/KStG, Einf. ESt (2014), Anm. 44.

14 Folkers in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 115 (151).

15 So unter Vernachlässigung von Sparen und Kreditauf-

minderung im Sinne einer Subvention diskutiert werden.¹⁸

IV. Widerlegung der Pro-Splitting-Argumente

Die uns geläufigen zugunsten des Splittingverfahrens nach § 32a Abs. 5 EStG vorgetragene Argumente sind hier zusammengestellt, wenngleich dies kaum ganz überschneidungsfrei möglich erscheint:

1. Förderung der Ehe gem. Art. 6 Abs. 1 GG
2. Nutzenorientierte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips
3. Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft einer „in-takten Durchschnittsehe“
4. Zugewinnsgemeinschaft und Geschiedenenunterhalt
5. Eigenart der ehelichen Gemeinschaft
6. Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit
7. „Postulat“ der Globaleinkommensbesteuerung
8. Ohne Splittingverfahren z.T. Splittingeffekt durch Einkünfteverlagerung
9. Ohne Splitting Eingriffe in die Entscheidungsfreiheit und innereheliche Arbeitsteilung?
10. Bürokratiekosten der Individualveranlagung

Im Folgenden gehen wir im Einzelnen auf diese Gegenargumente ein.

1. Förderung der Ehe gem. Art. 6 Abs. 1 GG

Art. 6 Abs. 1 GG drückt aus: „Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung.“ Wird diese Aussage der Verfassung zugunsten des Splittings vorgetragen¹⁹, so ergibt sich die Frage, vor welchem Ungemach Splitting schützen soll.²⁰ Schutz kann nur das Ziel verfolgen, Benachteiligungen zu verhindern – nicht aber, zur Bevorzugung bestimmter Ehen zu führen.

So versteht es sich, dass der Missgriff des § 26 EStG 1951 mit der Zusammenveranlagung von Ehegatten unter Addition der beiden Einkommen auf der Basis

des auch für Ledige geltenden Tarifs eine Benachteiligung bedeutete, die mit der bekannten Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957 zu beseitigen war.²¹ Aus der Individualbesteuerung folgt indessen keine zu beseitigende Benachteiligung, weil die Besteuerung der Einkommen von A und B für sie als Ledige und für sie als Verheiratete jeweils einzeln und in der Summe gleich hoch ist. Damit wird dem Gleichheitsgebot Genüge getan. Falls das Gleichheitsprinzip hier nicht gelten soll, müsste dafür eine Begründung gefunden werden – Art. 6 Abs. 1 GG gibt jedenfalls hierfür keinen Beweis.²²

Stattdessen kann der h.M. gefolgt werden: „Im Steuerrecht hat das Förderungsgebot des Art. 6 I GG praktische keine Bedeutung.“²³ Damit entspricht unsere Auffassung der wohl h.M., dass das Grundgesetz keineswegs zwingend Splitting verlangt.²⁴ Vor allem lässt sich auch – auf der Basis der hier zusammengetragene Argumente – bestreiten, dass Splitting mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang steht.²⁵

So überrascht die Einschätzung von *Becker/Englisch* nicht, dass „eine Reform der Ehegattenbesteuerung [...] ökonomisch geboten und verfassungsrechtlich zwar wohl nicht zwingend, aber doch naheliegend und jedenfalls zulässig“ ist – wobei auch auf die abnehmende Akzeptanz in ausländischen Rechtsordnungen und internationalen Organisationen hingewiesen wird.²⁶

2. Nutzenorientierte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips

Während nach unserem Verständnis des Zusammenwirkens des Prinzips der Individualbesteuerung und des Leistungsfähigkeitsprinzips zwangsläufig Splitting abzulehnen ist, wird auch entgegengesetzt im Ergebnis die Auffassung vertreten, dass beide Prinzipien die Anwendung des Splittingverfahrens verlangten.²⁷ Dabei liegt allerdings eine nutzenorientierte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips zugrunde: „In der Ehe [...] erfolgt eine gemeinsame Nutzenmaximierung der Individuen.“²⁸ „Wenn die angestrebte Basis der Besteuerung die realisierte Nutzenposition der Individuen ist, dann sind gerade die (auch) in anderen Per-

18 Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1898) m.w.H.; *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 326; *Siegel*, BFuP 2001, 271 (274). Denkbar erscheint, an Unterhaltspflichten in Höhe des Existenzminimums anzuknüpfen; vgl. hierzu *Vollmer* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 37 (40, 48).

19 Siehe z.B. *Sandweg*, DStR 2014, 2097 (2099). Vgl. auch *Seiler* in Uhl, Zur Disposition gestellt?, 2014, 37, der einen „Schutz- und Förderauftrag des Art. 6 Abs. 1 GG“ sieht (S. 40), aber eine „Innere Entkräftung des äußerlich unveränderten Ehe- und Familienschutzes“ konstatiert (S. 57).

20 Auf diese Frage bei *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456 (457), gibt *Sandweg* an, die Ehe sei „vor staatlichen Eingriffen in die Entscheidung über die Aufgabenverteilung in der Ehe“ zu schützen: *Sandweg*, DStR 2015, 459 (460); vgl. hierzu Abschnitt IV 9. Vgl. auch *Siegel* in HHR, EStG/KStG, § 32a EStG (2015), Anm. 11.

21 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (66 ff.).

22 Z.B. *Felix* hält es indessen für vertretbar, Splitting „als steuerliche Förderungsmaßnahme zugunsten der Ehe zu verstehen“; vgl. *Felix* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 73 (92 f.).

23 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 162. So das BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60, Rz. 93: „Konkrete Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen lassen sich aus dem Förderungsgebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht herleiten.“

24 Vgl. *Birk*, FR 2012, 1029 (1031). Bereits das BVerfG (FN 21) hat das Splitting als eine mögliche Form der Ehegattenbesteuerung genannt (S. 77: „verfassungsrechtlich unbedenklich“), aber nicht gefordert; vgl. *Siegel* in HHR, EStG/KStG, § 32a EStG (2015), Anm. 11. Bemerkenswerterweise hat sich der 60. Deutsche Juristentag 1994 zwar gegen die Abschaffung des Splittings ausgesprochen, jedoch nur mit knapper Mehrheit der Anwesenden: 65 zu 46 bei 14 Enthaltungen; vgl. (mit entgegengesetzter Betonung) *Lang*, StuW 2016, 101 (114 mit FN 118).

25 Vgl. hierzu *Zuleeg*, DÖV 2005, 687 (690).

26 *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1008).

27 Vgl. *Folkers* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 115 (passim). Dazu *Siegel* ebendort, S. 155 (155 f.).

28 *Folkers* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 135.

sonen begründeten Restriktionen der Nutzenmaximierung entscheidend²⁹ – daher bedeute Individualbesteuerung die Berücksichtigung dieser Sachverhalte. Eine „auf sämtliche Lebensentscheidungen bezogene, objektivierte Form subjektiver Nutzungsmöglichkeiten“ sei relevant³⁰; für die Besteuerung müsse „ein objektiv meßbarer Indikator individueller Wohlfahrt bestimmt werden“³¹.

U.E. ist leicht erkennbar, dass hier ein gravierend abweichendes Verständnis von Grundprinzipien der Besteuerung vorliegt. Dieses ist als Ausgangswertung selbstverständlich zulässig – erscheint uns jedoch keinesfalls überzeugend. Wohlfahrt- bzw. Nutzeneinschätzungen werden u.E. aus guten Gründen bei der Einkommensteuer nicht berücksichtigt. Im übrigen könnte sich dieses Argument als kontraproduktiv erweisen: Da eine Eheschließung in Mitteleuropa wohl nur durch eine Nutzensteigerung erklärbar erscheint, könnte man eher eine Marriage Tax statt Splitting fordern (was aber keineswegs unsere Auffassung ist).

3. Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft einer „intakten Durchschnittsehe“

Standardmäßig erscheint der Verweis auf die in der Ehe gegebene Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft als Kernargument pro Splitting³². Dazu verwundert zunächst der Bezug auf eine Verbrauchsgemeinschaft: Eine Verbrauchsgemeinschaft könnte vielleicht für Regelungen einer Verbrauchssteuer wie der Umsatzsteuer zu diskutieren sein, doch keinesfalls zur Einkommensteuer.³³

Der Begriff der Erwerbsgemeinschaft wird üblicherweise nicht präzise definiert. So ist zwischen einem Erwerb *für* eine Gemeinschaft, also für eine gemeinsame Einkommensverwendung, und einem Erwerb *durch* eine Gemeinschaft streng zu unterscheiden. Nur letzteres kann für die Einkommensteuer relevant sein. Zweifellos ist ein derartiger gemeinsamer Einkommenserwerb in der Realität weit verbreitet, etwa wenn Mitunternehmerschaft oder eine Eigentümergemeinschaft bei Vermietung und Verpachtung gemeinsam am Markt auftritt. Jedoch muss dann das „Erworbene“ so den Ehegatten zugeteilt werden, dass es dem Fremdvergleich standhält. Eine generell hälftige Zuteilung, wie sie von *Gregor Kirchhof* behauptet wird, entspricht keinesfalls immer dem Fremdvergleich.³⁴

Da in der Ehe Einkommen generell nicht gemeinsam *durch* die Ehegatten erzielt wird, ist die Auffassung nicht begründbar, dass die Ehe als „Erwerbsgemeinschaft [...] eine steuerliche Gleichbehandlung mit allen anderen Erwerbsgemeinschaften – von der GbR bis zur anonymen Publikums-AG“ beanspruche³⁵. Man könn-

te vielleicht noch am ehesten versucht sein, eine vergleichbare Einkommenserzielungs-Gemeinschaft mit dem Vorliegen einer atypischen stillen Gesellschaft zu begründen. Indessen wird z.B. bei nichtselbständiger Arbeit weder Kapital noch Arbeitskraft des anderen Ehegatten in das Dienstverhältnis eingebracht. Wie in Kapitel III erwähnt, führt die häusliche Unterstützung des Arbeitnehmers durch die Hausfrau oder den Hausmann also nicht dazu, dass beide Ehegatten Einkommen erzielen – dies trifft nur für den Arbeitnehmer zu. Dass beide Ehegatten das Einkommen gemeinsam *verwenden*, bedeutet keine gemeinsame Einkommens-Erzielung.

Die Aussage „Die Erwerbsgemeinschaft der Eheleute ist durchaus der einer Personengesellschaft vergleichbar“ ist also ebenso wenig haltbar wie deren Begründung, dass es bei „beiden Erwerbsgemeinschaften“ steuerrechtlich darauf ankomme, „in welchem Umfange die Beteiligten an dem Einkommen partizipieren“³⁶. Nochmals: Partizipieren ist Verwenden und nicht Erzielen. Und selbst bei der Zugewinnsgemeinschaft wird das von einem Ehegatten Erworbene weder gemeinsames Eigentum noch steht es hälftig dem anderen Ehegatten zu (§ 1363 Abs. 2 BGB). Beide Ehegatten haben lediglich für den „angemessenen Unterhalt“ der Familie zu sorgen (vgl. §§ 1360, 1360a BGB). So mag eine Alleinverdienerehe in der Realität durch eine „gemeinsame Kasse“ – aber auch durch ein nur knappes Wirtschaftsgeld an Hausfrau bzw. Hausmann gekennzeichnet sein.³⁷

Ferner ist es abzulehnen, die Besteuerung nicht „an den individuellen Erwerb [...], sondern an den durch ihn bewirkten Zuwachs an ökonomischer Leistungsfähigkeit“ anzuknüpfen und dieses Vorgehen bei „unbedenklichen“ „Modifikationen der Individualbesteuerung“ einzuordnen.³⁸

Auch wenn *Hey* festhält: „Zu einer einkommensteuerwirksamen interpersonellen Verlagerung von Einkünften kann es folglich nur durch Übertragung der Einkunftsquelle kommen, nicht dagegen durch einen bloßen Transfer von Einkünften“³⁹, ist uns nicht verständlich, wie sie Splitting als begründet ansehen kann. In der Splittingehe liegt kein Transfer gemeinsamen Einkommens, sondern lediglich Einkommensverwendung vor. So ist auch der vom BVerfG formulierte „Anspruch auf gleiche Teilhabe am gemeinsam erwirtschafteten“⁴⁰ irreführend: Eine gemeinsame (und noch dazu unerklärlicherweise hälftige) Einkommenserzielung ist nicht erkennbar.

Infolgedessen ist der breit angelegte empirische Nachweis über das Vorliegen einer „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehepaaren“ von *Baumgar-*

29 *Folkers* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 119.

30 *Folkers*, PWP 2003, S. 413 (416).

31 *Folkers*, Volkswirtschaftliche Beiträge, Discussion Paper No. 02-02, Ruhr-Universität Bochum, 2002, S. 6.

32 Dabei liegen Überschneidungen mit den nachfolgenden Argumenten vor.

33 Vgl. auch die systematische und empirische Kritik bei *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1006).

34 *G. Kirchhof* in HHR, EStG/KStG, Einf. EStG (2014), Anm. 290. Ein Blick in das HGB mit den Regeln für die OHG genügt, um die Behauptung einer Halbteilung zu

widerlegen. Nach HGB spielt z.B. auch das eingebrachte Kapital eine Rolle bei der Gewinnverteilung.

35 So *P. Kirchhof*, DB 2016, Nr. 9, S1.

36 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 164 (FN 9).

37 Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1900).

38 So aber *Seiler* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 7, Zitate S. 13 bzw. 14.

39 *Hey* in HHR, EStG/KStG, Einf. EStG (2014), Anm. 46, mit Verweis auf *Ruppe*, DStJG 1 (1978), 7 (17 ff.), und *Schmidt*, DStJG 1 (1978), 41 (44).

40 BVerfG v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95, BVerfGE 105, 1 (11).

ten/Houben⁴¹ irrelevant⁴², weil mit gemeinsamer Einkommensverwendung keine gemeinsame Einkommenserzielung nachgewiesen werden kann.⁴³ Auf diese „empirische Studie“ muss noch aus anderen Gründen etwas näher eingegangen werden. Wenn deren Verfasser schreiben: „In der Gesamtschau der empirischen Ergebnisse ist daher die Wertung des BVerfG zu bejahen: Die Ehe in Deutschland ist typischerweise keine reine Unterhaltsgemeinschaft, sondern eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft“, so ist dies ein Schluss vom Sein auf das Sollen, der in der Wissenschaftstheorie als „naturalistischer Fehlschluss“ bezeichnet wird. Es mag ja sein, dass sich Eheleute als „Erwerbsgemeinschaft“ sehen – daraus folgt aber keineswegs, dass das Steuerrecht dies ebenso beurteilen muss, zumal diese Bezeichnung nicht präzise definiert ist.

Es tritt jedoch ein anderer wichtiger Aspekt hinzu. Untersucht werden in dieser Studie lediglich „intakte Durchschnittsehen“. ⁴⁴ Damit besagt ihre Studie nichts darüber, wie die Partner einer gescheiterten Ehe rückblickend ihre Situation einschätzen. Daraus kann zwar ebenfalls kein endgültiges Urteil über das Splitting abgeleitet werden, und hier kann auch keine umfassende empirische Untersuchung geleistet, wohl aber kann auf die Praxis hingewiesen werden. Die sich beim Scheitern einer Ehe ergebenden Probleme zeigen, dass die Anreizwirkungen des Splittings äußerst fragwürdig sind.

Dies sei hier knapp erläutert, wobei vorausgesetzt sei, dass sich die Ehefrau um Hausarbeit und Kindererziehung gekümmert und damit auf eigene erwerbswirtschaftliche Tätigkeit und Karrierechancen verzichtet hat, während der Mann sich voll seinem Beruf mit dem höheren Verdienst und seiner Karriere widmen konnte. Trennt sich dann die Frau vom Mann, muss häufig das Familiengericht über den angemessenen Unterhalt für die Kinder, den Trennungs- und den nachehelichen Unterhalt entscheiden. Abgesehen davon, dass dessen Ergebnisse häufig erst nach Jahren feststehen, muss die Ehefrau mit erheblichen weiteren Nachteilen rechnen. Zwar wird jetzt nicht mehr wie früher lediglich das Einkommen des Mehrverdieners (Mannes) zugrunde gelegt und der Frau $\frac{3}{7}$ hiervon abzgl. ihres Nettoeinkommen zuerkannt. Es werden nun beide bereinigte Nettoeinkommen addiert und der Frau $\frac{3}{7}$ der Differenz

zugesprochen.⁴⁵ Die Illusion einer Halbteilung entpuppt sich als Schimäre; es sind lediglich 42,86 %. Zudem muss sie damit rechnen, dass bei der Zuerkennung einer „Vermögensbildung“ das wesentlich höhere Einkommen des Mannes dazu führt, dass diesem auch eine höhere Vermögensbildung zuerkannt wird. Dadurch mindert sich dessen bereinigtes Nettoeinkommen erheblich mehr als das der Frau, die sich eine Vermögensbildung häufig gar nicht leisten kann. Im Ergebnis geht dies zu Lasten des Kindes- und des Ehegattenunterhalts. Die Frau hat ja „nur“ Hausarbeit und Kindererziehung übernommen. Damit hat sie zwar ihre ehelichen Pflichten voll erfüllt (vgl. § 1360 Satz 2 BGB), aber die Erwerbstätigkeit des Mannes erhält auch insoweit einen fragwürdigen „Bonus“, während die Frau erst wieder nach einer geeigneten Arbeitsstelle suchen muss.

Damit nicht genug: Das Familiengericht macht sich nicht die Mühe, den steuerlichen Vorteil, den der Unterhaltsverpflichtete durch das Realsplitting erhält, in die Unterhaltsberechnung einzubeziehen. Dieser Vorteil⁴⁶ tritt ja meist erst nach der Trennungsphase in Erscheinung. Erfolgen Trennung und Scheidung nicht einvernehmlich und haben die Eheleute minderjährige Kinder, so scheuen sich manche Frauen, ihre Rechte voll durchzusetzen, weil sie befürchten, dass die Kinder unter dem dadurch eskalierenden Streit leiden.

Die Klage auf Trennungsunterhalt wird u.U. erst nach mehr als einem Jahr mit einer einstweiligen Anordnung vorläufig beschieden; bis dahin muss die Frau sich ihren Lebensunterhalt auf anderem Wege suchen. Das entspricht zwar nicht der gesetzlichen Regelung, wonach dieser Unterhalt als Geldrente „monatlich im Voraus“ zu bezahlen ist (§ 1361 Abs. 4 Satz 2 BGB), aber die Realität sieht manchmal anders aus.

Ganz schlechte Karten hat die Ehefrau bei der Bestimmung des nachehelichen Unterhalts. Denn sie muss nachweisen, welchen Einkommensverlust sie zu beklagen hat, weil sie auf eine eigene außerhäusliche Tätigkeit verzichtet hat. Nimmt man dies alles zusammen, zeigt sich, wie bitter manche Ehefrauen ihren Entschluss bereuen, dem Mann „den Rücken freigehalten zu haben“. Nachdem in Deutschland in den Jahren 2005 bis 2013 zwischen 45 und 52 Ehescheidungen auf 100 Eheschließungen entfallen⁴⁷, ist der Bezug auf

41 So Baumgarten/Houben, StuW 2014, 116.

42 Somit kann auch dahinstehen, ob der Befund zutrifft; bestritten bei Sacksofsky, FR 2010, 119 (121); Vollmer, Das Ehegattensplitting, 1998, 92. A.A. etwa Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 164.

43 Vgl. auch die Charakterisierung von Splitting als „systemwidrige Vermischung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung“ durch Kanzler, FR 2002, 760 (766).

44 Vgl. auch die Kritik an der „Konstruktion der intakten Durchschnittsehen“ bei Spangenberg in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 55 (59 ff.).

45 Siehe das Beispiel bei Schwab, Familienrecht, 2012, Tz. 412 (S. 192 f.) ohne „Erwerbstätigenbonus“: Einkommen Mann (v) 3.000, Frau (w) 1.000, dann betrug nach der (alten) „Anrechnungsmethode“ der Unterhaltsanspruch der Frau $(v/2-w)$, sie erhielt als Unterhalt also: $(3.000/2-1.000 =)$ 500 und hatte 1.500 zur Verfügung, der Mann entsprechend 2.500. Jetzt wird die Einkommensdifferenz halbiert und

dann hälftig (bzw. mit $\frac{3}{7}$) als Unterhalt der Frau zugeteilt: $(v-w)/2 = (3.000-1.000)/2 = 1.000$. Danach verfügten beide über 2.000. Doch bleibt der Frau wegen der Regelung mit $\frac{3}{7}$ tatsächlich nur ein Betrag von 1.847, dem Mann ein Betrag von 2.153. Siehe auch die Regelungen der sog. „Düsseldorfer Tabelle“, abzurufen unter: http://www.olg-duesseldorf.nrw.de/infos/Duesseldorfer_tabelle/Tabell-01_08_2015/index.php; Abruf 27.9.2015. Haben beide Ehegatten Einkommen, so gelten die dortigen Ausführungen unter B. I 1 b) (S. 3).

46 Beispiel: Beträgt der Grenzsteuersatz für den Unterhaltsverpflichtigen 42 %, während sich der Differenzsteuersatz der Unterhaltsberechtigten auf 22 % beläuft, so muss der Verpflichtete zwar die zusätzliche Steuer der Frau vergüten, hat aber dann immer noch einen Steuer Vorteil von 20 % des Unterhalts.

47 Siehe <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/76211/umfrage/scheidungsquote-von-1960-bis-2008/> (enthält Quoten bis 2013); Abruf 27.9.2015.

die „intakte Durchschnittsehe“ selbst aus empirischer Sicht nicht ausreichend, um als Argument pro Splitting verwendet zu werden. Das zeigt überdeutlich, dass die vom Staat mit dem Splitting geschaffenen Anreize zumindest eine Ursache der Probleme darstellen, die sich nach einer gescheiterten, früher „intakten Durchschnittsehe“ ergeben.

Sind aus einer Ehe Kinder hervorgegangen und leben diese bei der wenig verdienenden Mutter, muss der Vater angemessenen Kindesunterhalt bezahlen, behält aber weit mehr als sein Existenzminimum. Wollen die Kinder beim mehr verdienenden Vater leben, muss die Mutter für sie Unterhalt bezahlen und kommt dadurch schnell an ihr Existenzminimum. Sie wird sich dann bei den Splitting-Befürwortern gewiss nicht bedanken, dass sie sich im Interesse der Familie für eine „Hausfrauenehe“ entschieden hat, zu welcher sie auch das Splitting veranlasst hat.

4. Zugewinnngemeinschaft und Geschiedenenunterhalt

Da es nicht auf Einkommensverwendung, sondern auf Einkommenserzielung ankommt, kann auch das von G. Kirchhof auf Art. 6 Abs. 1 GG gestützte Pro-Splitting-Argument nicht greifen: Ohne Splitting ergebe sich eine Ungleichbehandlung von Verheirateten und Geschiedenen, indem dann Unterhaltsverpflichtungen nur bei Scheidung berücksichtigt werden.⁴⁸ Wer für die Individualbesteuerung eintritt, verweigert nicht die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten; diese sind nach dem Sozialstaatsprinzip zu beurteilen und sind keine Begründung für das Splitting – und erst recht nicht für das Realsplitting.

Strikt abzulehnen erscheint uns die Vorstellung, das Prinzip der Individualbesteuerung bleibe gewahrt, wenn bei Unterhaltsleistungen „die Minderung der Leistungsfähigkeit beim Verpflichteten mit der Erhöhung der Leistungsfähigkeit beim Berechtigten korrespondiert“⁴⁹. Würde diese Begründung akzeptiert, müsste sie allgemein gelten und würde zu vielfachen Steuerarbitragegestaltungen führen.

Unterhaltszahlungen stellen Einkommensverwendung dar, wie für das Beispiel einer während der Ehe einkommenslosen Geschiedenen zu erkennen ist: Bei intakt bleibender Ehe bleibt das aus Einkommen ersparte Vermögen bis zum Lebensende des Partners zur möglichen

gemeinsamen Einkommensverwendung innerhalb der Ehe – bei Scheidung liegt in den Unterhaltsleistungen eine anders als ursprünglich vorgesehene Einkommensverwendung⁵⁰. So sehen auch Splittingbefürworter Realsplitting als „Durchbrechung des Prinzips, dass das Einkommensteuerobjekt nur erwirtschaftete Einkünfte erfasst“; der „Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit“⁵¹ führt daher zu der Frage des „subjektiven Nettoprinzips“, u.E. also zu möglicherweise (aber keinesfalls progressiv) zu berücksichtigenden steuerbegünstigten Aufwendungen.

Mit diesen Hinweisen lässt sich auch die meist vorliegende Zugewinnngemeinschaft⁵² nicht als Pro-Splitting-Argument verwenden:⁵³ Dass im Scheidungsfalle hier der Zugewinn auf die beiden Geschiedenen aufzuteilen ist, bedeutet nicht, dass die zugrunde liegenden Einkommen vormals *durch* beide Ehegatten gemeinsam erworben wurden: Das gesparte Einkommen wird lediglich anders (einzeln statt gemeinsam) verwendet als bei Fortbestand der Ehe vorgesehen.

Wenn die Splitting-Befürworter als Argument anführen, es erfolge bei Zugewinnngemeinschaft und Auflösung der Ehe ja eine „Halbteilung“, weshalb das Splitting dies nur vorwegnehme, steht dies in klarem Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zu den „unbenannten Zuwendungen“. So hat der BFH bereits 1994 bei einer Zugewinnngemeinschaft entschieden, dass solche Zuwendungen selbst dann schenkungsteuerpflichtig sind, wenn „ehebedingte Motive“ hierfür ursächlich waren.⁵⁴ Der „schenkende“ Ehemann hatte seiner Frau die Hälfte seiner Anteile an seinem Unternehmen mit der Begründung unentgeltlich überlassen, dies diene dem „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ bzw. dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“.⁵⁵ Die Grundsätze dieses Urteils wurden in R 15 ErbStR 2003 übernommen und gelten nach R E 7.2 ErbStR 2011 weiter.⁵⁶ Selbst ein vorweggenommener Zugewinnausgleich bei intakter Ehe ist als schenkungsteuerpflichtig erklärt worden.⁵⁷

5. Eigenart der ehelichen Gemeinschaft

Bei mancher Begründung des Splittings wird – indirekt – die existentielle Besonderheit der Ehe bemüht, um ihre steuerliche Sonderbehandlung zu rechtfertigen. Da jedoch derartige Begründungen ggf. unausgesprochen bleiben, darf hier keine spekulative Erklärung

48 Vgl. G. Kirchhof in HHR, EStG/KStG, Einf. EStG (2014), Anm. 290.

49 So Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rz. 24.

50 Vgl. im Übrigen Abschnitt IV 3.

51 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rz. 529 (beide Zitate).

52 §§ 1363 ff. BGB.

53 Vgl. im Ergebnis Vollmer in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 37 (41).

54 BFH-U v. 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994 366. Der BFH führt aus (Rz. 15): „Eine (rechtliche) Verpflichtung des Ehemannes der Klägerin zur Zahlung des genannten Geldbetrages ergab sich auch nicht aus einem Anspruch der Klägerin auf Zugewinnausgleich; denn ein solcher Anspruch existierte im Zeitpunkt der Zuwendung nicht. Der Anspruch auf Zugewinnausgleich entsteht – wenn nicht ausnahmsweise, was hier nicht in Betracht kommt,

die Voraussetzungen für einen vorzeitigen Zugewinnausgleich vorliegen (§§ 1385 f. BGB) – erst mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes (§ 1363 Abs. 2 Satz 2 BGB). Bis zu diesem Zeitpunkt können sich im übrigen unter Umständen noch gravierende Veränderungen dahingehend ergeben, dass eine Zugewinnausgleichsforderung in der Person des Zuwendungsempfängers entweder überhaupt nicht oder nicht in der im Zeitpunkt der Zuwendung erwarteten Höhe entsteht oder dass der Zuwendungsempfänger umgekehrt sogar Schuldner einer Zugewinnausgleichsforderung wird“. Danach entsteht auch die von Splitting-Befürwortern behauptete „Halbteilung“ während der Ehe nicht.

55 So der Tenor des vorstehend genannten BFH-Urteils.

56 Zur Relevanz vgl. Schulte, Erbschaftsteuerrecht, 2010, § 5 Rz. 253.

57 Vgl. Völkers/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2. Aufl. 2009, 277.

rung aufgebaut und anschließend widerlegt werden. Immerhin könnte aber die Anschauung eine Rolle spielen, dass eine Ehe zwischenmenschliche Beziehungen stabilisiert⁵⁸ und damit durch Splitting zu „belohnen“ sei⁵⁹; aber auch dies wird nicht ausdrücklich gefordert. Die „Belohnung“ müsste dann zudem allen Ehen zugutekommen, nicht nur denen mit unterschiedlich hohen Einkommen.

Indessen scheint uns die Betonung der „Eigenart der ehelichen Gemeinschaft“ bei *G. Kirchhof* eine gewisse Nähe zu einer Meta-Argumentation aufzuweisen, weil die Ehe als Wirtschaftsgemeinschaft, aber darüber hinaus auch als „Lebens-, Erwerbs-, Verbrauchs-, Beistands- und Verantwortungsgemeinschaft“ herausgestellt wird. „Die Beziehung zwischen den Ehegatten“ sei daher „dichter als eine reine Wirtschaftsgemeinschaft“, so dass Ehen „erst recht wie Wirtschaftsgemeinschaften besteuert werden“ müssten. Andernfalls würden „Ehen gegenüber reinen Wirtschaftsgemeinschaften benachteiligt“⁶⁰. Da Ehegatten „persönliche Verantwortung füreinander übernehmen, müssen sie erst recht eine entsprechende Steuerentlastung erhalten“⁶¹. – Dies erscheint uns als hier irrelevantes Meta-Argument.

Da Wirtschaftsgemeinschaften, wie bereits erörtert⁶², nur bei gemeinsamer Einkommenserzielung, nicht aber bei lediglich gemeinsamer Einkommensverwendung zur Einkommenszurechnung auf die beteiligten Einkommenserzieler – aber nicht zu Splitting – führen können, ist der Verweis auf eine Wirtschaftsgemeinschaft, genauso wie auf eine Verbrauchsgemeinschaft, irrelevant. Es sei ausdrücklich wiederholt, dass auch bei einer Wirtschaftsgemeinschaft keineswegs grundsätzlich eine Halbteilung des Erworbenen erfolgt. Dass eine Beistandsgemeinschaft allenfalls im Sinne eines „Ehegeldes“ berücksichtigt werden kann, wurde ebenfalls dargelegt.⁶³ Dass i.d.R. eine Lebens- und Verantwortungsgemeinschaft vorliegt, mag man gern als politisch-gesellschaftlich wünschenswert herausstellen, begründet aber keine steuerliche Belohnung nur der Ehen mit unterschiedlich hohen Einkommen.

Die frühere Vorstellung von Gesetzgeber und BVerfG, dass Splitting die „besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“⁶⁴ bedeute, wird nicht mehr herangezogen. Dies zeigt aber auch, dass Äußerungen des BVerfG nicht dauerhaft wirken müssen. So stellt das Gericht auch nicht mehr auf die Existenz von Kindern oder deren mögliche Geburt in

der Ehe ab⁶⁵; doch dürfte der Gesetzgeber berücksichtigen, dass „die Ehe nach wie vor [...] Grundlage für ein ‚behütetes‘ Aufwachsen von Kindern ist“⁶⁶. Damit verhält sich das BVerfG allerdings nicht folgerichtig, denn ggf. ist am Vorhandensein von Kindern und nicht der Ehe anzuknüpfen. Art. 6 Abs. 1 GG bezieht sich ja ausdrücklich auch auf die Familie.

6. Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit?

Verschiedentlich wird das Splitting damit zu begründen versucht, innerhalb der Ehe finde ein „Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit“ statt⁶⁷, womit die zu besteuende Leistungsfähigkeit verlagert werde. Wie schon erwähnt, geht es bei der ESt um das vom Individuum selbst erwirtschaftete Einkommen. Wird Einkommen „transferiert“, so ist der „Transfer“ der erworbenen finanziellen Mittel nicht etwa negativer Einkommenserwerb beim Transferierenden und positiver Einkommenserwerb beim Transferempfänger, sondern eindeutig eine Einkommensverwendung des Transferierenden. Damit hat der Begünstigte keine eigene Einkunftsquelle, er ist unentgeltlich bereichert – und hierfür ist das ErbStG zuständig. Geht es um Unterhaltspflichten, so spielt das ErbStG zwar keine Rolle, aber der Begünstigte hat damit kein eigenes Einkommen erwirtschaftet. Zudem ist das Argument des Transfers schon deshalb nicht haltbar, weil selbst bei Zugehörigkeit jeder Ehegatte über seine Einkünfte und sein Vermögen selbst verfügen kann – natürlich begrenzt durch die Pflicht zum gegenseitigen angemessenen Unterhalt (§ 1360 Satz 1 BGB). Nicht von ungefähr beschäftigt sich der II. Senat des BFH immer wieder mit „unbenannten Zuwendungen“, die selbst innerhalb einer „intakten Durchschnittsehe“ vorkommen können.⁶⁸

Parallel ist ein „Familienrealsplitting“ abzulehnen, bei dem die „zivilrechtlich bestehenden Unterhaltsleistungen“ von Kindern bei den Eltern das Einkommen mindern und bei den Kindern Einkommen entstehen lassen, wovon der „sozialhilferechtlich vorgegebene Existenzminimumbetrag abzuziehen“ sei⁶⁹. Für Kinder hat das Prinzip der Individualbesteuerung gleichermaßen zu gelten: Bei fehlendem Einkommen muss ihnen das Existenzminimum durch ein Kindergeld garantiert werden.

Dies gilt vor allem, weil die Förderung des Unterhalts von Kindern aufgrund des Gleichheitsprinzips nicht

58 Vgl. etwa *P. Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2793), der darauf hinweist, dass Ehe und Familie „psychologische und therapeutische Beratung überflüssig“ machen und vor „Orientierungsarmut und drohender Rechtsverletzung“ schützen. Es ist mehr als zweifelhaft, dass dieser Befund von Therapeuten bestätigt wird.

59 Vgl. *Siegel* in *Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 155 (167).

60 *G. Kirchhof* in *HHR*, EStG/KStG, Einf. ESt (2014), Anm. 290 (alle Zitate); ähnlich *G. Kirchhof* in *Uhl*: Zur Disposition gestellt, 2014, 59 (68).

61 *G. Kirchhof* in *Uhl*: Zur Disposition gestellt, 2014, 59 (68), mit Hinweis auf *P. Kirchhof*, ZRP 2003, 73 (73). Vgl. hiergegen *Siegel* in *HHR*: EStG/KStG, § 32a EStG (2015), Anm. 28.

62 Vgl. Abschnitt IV 2.

63 Vgl. Kapitel III.

64 Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 3/260 vom 7.3.1958, 34; <http://pdok.bundestag.de>, Suchbegriff 3/260. Bemerkenswert ist, dass schon damals die Bundesregierung eine Begrenzung des Splittings erwogen hat (ebd.).

65 Vgl. zuletzt BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 97.

66 Ebd. (FN 65), BVerfGE 133, 377, Rz. 83.

67 So das BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, Rz. 105.

68 Vgl. Abschnitt IV 4. oder z.B. BFH v. 22.8.2007 – II R 33/06, BStBl. II 2008 28.

69 So *Lang*, StuW 2016, 101 (115); vgl. *P. Kirchhof*, DB 2016, Nr. 9, S1.

vom Elterneinkommen (also nicht durch Kinderfreibeträge) abhängen darf, was bei einem Familienreal-splitting der Fall wäre. Sehr fragwürdig erscheint die Überlegung, dass sich eine mit dem Einkommen der Eltern steigende Förderung „vielleicht“ durch die „Geburtenarmut insbesondere von Mittelschichtsfamilien als bevölkerungspolitische Maßnahme rechtfertigen ließe“⁷⁰.

7. „Postulat“ der Globaleinkommensbesteuerung

*Homburg*⁷¹ hat ein „Postulat der Globaleinkommensbesteuerung“ aufgestellt und mathematisch korrekt gezeigt, dass dieses „Postulat“ nur durch das Splitting erreichbar sei. Das ist jedoch keine stichhaltige Begründung für das Splitting. Wenn den Wirkungen des Splittings ein wohlklingender Name – „Globaleinkommensbesteuerung“ – gegeben wird, kann es nicht verwundern, dass eben diese Wirkungen durch das Splitting hervorgerufen werden. Das Argument ist zirkulär.⁷² Schließlich kennt das deutsche Steuerrecht kein solches Postulat. Die Frage, weshalb eine „Globaleinkommensbesteuerung“ notwendig oder wünschenswert ist, ist identisch mit der Frage, weshalb das Splitting notwendig oder wünschenswert ist, und diese Diskussion benötigt dieses sog. „Postulat“ nicht.

Im Übrigen leitet *Homburg* sein „Postulat“ aus einem System der Haushaltsbesteuerung ab⁷³, das für eine anzuwendende Individualbesteuerung nicht relevant sein kann. *Scherf* will ebenfalls ein „Postulat der Globaleinkommensbesteuerung“ als Grundlage für das Ehegattensplitting heranziehen, das er aus Art. 3 GG herleitet,⁷⁴ ohne zu erklären, wie sich dort die Gültigkeit des Gleichheitsprinzips für Personenmehrheiten ergibt.

8. Gefahr der Einkünfteverlagerung

Wiederholt wird das Argument vorgetragen, dass bei Abschaffung des Ehegattensplittings insbesondere Gewerbetreibende und Kapitaleinkommensbezieher denselben Effekt („faktisches Splitting“) durch Gestaltung – z.B. durch Arbeitsverträge zwischen dem Unternehmer und seiner Ehefrau – herstellen können.⁷⁵ So schreibt *Hey*: „Die Dummen sind dann Eheleute, die keine Gestaltungsmöglichkeiten haben.“⁷⁶ Dieses Argument sticht deshalb nicht, weil solche Gestaltungen

dem Fremdvergleich standhalten müssen. Ist dies der Fall, kann dagegen nichts eingewendet werden, denn dann erhält jeder der Ehegatten die seinen Leistungen entsprechende Vergütung und es liegt eine nicht zu beanstandende Erwerbsgemeinschaft vor.

Für den Fall rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen haben wir indessen wiederholt auf die Risiken der Verlustgefahr bei Scheidung oder der Erpressbarkeit z.B. durch eine Lohnbuchhalterin hingewiesen⁷⁷, ohne bislang Gegenargumente wahrnehmen zu können. Die empirische Forschung kann hierzu wohl naturgemäß kaum etwas beitragen.

Als zusätzlich problematisch sehen wir es an, mit der zivilrechtlich unstrittigen Möglichkeit der Verlagerung von (Vermögen und damit) Einkommen auf Kinder die Forderung nach einem Familienreal-splitting zu begründen: Das Gleichheitsgebot verlange, dass Familien „in ähnlicher Weise entlastet werden wie Familiengesellschaften“⁷⁸. Diese Interpretation von Gleichheit bei u.E. deutlich unterschiedlichen Sachverhalten ist uns unverständlich; wenn man beim Säugling nach bei der Taufe geschenkter Unternehmensbeteiligung Einkommen und steuerliche Leistungsfähigkeit erkennt, kann daraus nicht gefolgert werden, dass die Förderung von Kindern über ein Familien(real)splitting elterneinkommensabhängig zu erfolgen habe.

9. Ohne Splitting Eingriffe in Entscheidungsfreiheit und innereheliche Arbeitsteilung?

Der Gesetzgeber hat Regelungen zu vermeiden, „die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehegatten über ihre Arbeitsverteilung in der Ehe einzugreifen“⁷⁹. Daraus lässt sich jedoch keineswegs Splitting begründen⁸⁰. Im Gegenteil: Die behauptete Entscheidungsneutralität des Splittings kann bereits fehlen, indem Paare nur wegen ihrer steuerlichen Behandlung zum Standesamt gehen⁸¹ – oder aber deshalb eine gescheiterte Ehe aufrechterhalten⁸². Denkbar sind sogar Einflüsse auf die Partnerwahl.⁸³

Steht ein Ehepaar mit Kindern vor der Frage, wer Hausarbeit und Kinderbetreuung übernehmen soll, so besteht auch ohne Splitting ein finanzieller Anreiz, diese Aufgaben dem Partner zuzuweisen, der weniger als der andere verdient. Dieser Anreiz wird unbestreitbar durch das Splitting verstärkt – jedenfalls in den meisten

⁷⁰ *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1008).

⁷¹ Vgl. *Homburg*, StuW 2000, 261 (262); zurückhaltender *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 83–87, der die Gegensätzlichkeit von Globaleinkommensbesteuerung und „Heiratsneutralität“ (S. 87) feststellt; vgl. hierzu den nächsten Unterabschnitt.

⁷² Vgl. auch *Siegel*, BFuP 2001, 271 (276).

⁷³ Vgl. *Homburg*, StuW 2000, 261 (262).

⁷⁴ Vgl. *Scherf*, StuW 2000, 269 (274). Siehe hierzu auch *Siegel*, BFuP 2001, 273 (276 f.).

⁷⁵ Vgl. grundlegend *Vogel*, StuW 1999, 201 (215 ff.).

⁷⁶ *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 165; desgleichen bereits *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1988, 398 f. Vgl. z.B. auch *Mellinghoff* in *Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 366.

⁷⁷ Vgl. *Siegel* in *Korff et al.*, Handbuch der Wirtschaftsethik, 1999, Band 3, 354 (375); *Siegel*, BFuP 2001, 271 (275 f.); ferner *Sacksofsky* in *Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 333 (340).

⁷⁸ *P. Kirchhof*, DB 2016, Nr. 9, S.1. Vgl. auch die Sympathie bei *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1008), die uns allerdings bei ihren allgemeinen Bedenken gegen Splitting (vgl. im folgenden Abschnitt) unverständlich erscheint.

⁷⁹ *Sandweg*, DStR 2014, 2097 (2099). So auch das BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 82.

⁸⁰ So aber etwa *Sandweg*, DStR 2015, 459 (460).

⁸¹ Siehe *Haupt/Becker*, DStR 2015, 1529 (1531). Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 86, der mit Recht festhält, dass nur Individualbesteuerung zur „Heiratsneutralität“ der Besteuerung“ führt (Hervorh. auch im Original).

⁸² Vgl. *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456 (457). Fraglich, ob hierzu der Rat von *Lang*, StuW 2016, 101 (114), weiterhilft: „Man sollte es in einer Ehe nicht so weit treiben, dass das Finanzamt der Gewinner ist.“

⁸³ Vgl. *Wrede* in *Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 207 (221).

Fällen⁸⁴. Somit stellt sich die Frage, ob dieser zusätzliche staatliche Anreiz gerechtfertigt werden kann. Diese Frage ist eindeutig zu verneinen. Den Ehegatten muss es freistehen, über ihre Aufgabenverteilung selbst zu entscheiden, und ein Staatseingriff, der zusätzlich zur „Hausfrauenehe“⁸⁵ drängt, verstößt gegen deren Handlungsfreiheit. Die Behauptung, das Splitting wahre „die Sphäre privater Lebensgestaltung“⁸⁶, ist deshalb unzutreffend; es greift im Gegenteil in sie ein. Dem entsprechend geht auch die Vorstellung fehl, Splitting sichere „die Präferenzentscheidung der Ehepartner, wer in welchem Umfang ein Einkommen erwirtschaftet“⁸⁷: So erweist etwa der Vergleich der Aufteilung der Erwerbsarbeitszeit der Partner in Schweden (Individualbesteuerung) und Deutschland die Reduzierung der Arbeitszeit der Frau durch das Splitting.⁸⁸

Angesichts der Forderung von Art. 3 Abs. 2 GG, wonach die tatsächliche Gleichstellung von Mann und Frau gefördert werden soll, müsste eher das Gegenteil gefordert werden⁸⁹ – ein Anreiz für Frauen, sich möglichst schnell wieder um eine außerhäusliche Arbeitsstelle zu bemühen.⁹⁰ Stattdessen behindert die bei Splitting höhere subjektive Grenzsteuerbelastung „in größerem Maße die Rückkehr der Mutter ins Erwerbsleben“.⁹¹

Somit ist „eine ökonomische Selbständigkeit auch der verheirateten Frau [ggf. auch des Hausmannes] auf keinen Fall durch die Besteuerung zu verhindern oder zu erschweren.“⁹² Splitting lässt sich dagegen eine Behinderung der Bildung von Humankapital von Hausfrauen vorwerfen.⁹³ So ist Splitting namentlich für den „Abbau negativer Anreize für die Erwerbstätigkeit“ abzuschaffen⁹⁴, damit ein volkswirtschaftlich „ineffizient geringes Arbeitsangebot der Ehefrau“⁹⁵ beseitigt werden kann.

10. Bürokratiekosten der Individualveranlagung

Maiterth/Chirvi führen im Fazit ihrer eingangs zitierten Arbeit „steuererhebungstechnische Aspekte“ an, die für das Splitting sprechen sollen; sie seien „in der Besteuerungsrealität außerordentlich bedeutsam“, wür-

den „aber in der Diskussion kaum genannt“ und sprächen „zweifelsfrei für das Ehegattensplitting“. Denn bei „Abschaffung des Ehegattensplittings würden jährlich knapp 15 Mio. zusätzliche Steuererklärungen anfallen, was sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Finanzbehörden einen nicht unerheblichen Aufwand bereiten dürfte. Zudem müssten die finanziellen Beziehungen zwischen den Ehegatten von den Finanzbehörden besonders geprüft werden, um Steuergestaltungen zwischen den Ehegatten zu begegnen.“⁹⁶

Diesem Umstand wird ein völlig unangemessenes Gewicht gegeben. Denn selbstverständlich müssen Ehegatten Einkünfte und Einkommen beider Personen in der gemeinsamen Steuererklärung angeben und die Finanzbehörden müssen ohnehin beides prüfen – auch evtl. Gestaltungen, wie z.B. die oben erwähnten „unbenannten Zuwendungen“. Jedem Gatten sind die Daten des anderen bekannt. Bei Individualveranlagung können somit die nun notwendigen zwei Steuerbescheide zusammen in einem Briefumschlag den Ehegatten zugestellt werden, erst recht, wenn den nicht getrenntlebenden Ehegatten ein „Ehegeld“ gezahlt wird. Somit ergibt sich ein vernachlässigbarer Zusatzaufwand bei den Finanzbehörden; das Argument der Bürokratiekosten ist völlig nachrangig.

V. Ergebnis

Wir haben gezeigt, dass alle bisher bekannten Begründungen für das Splitting nicht haltbar sind. Es sollte daher abgeschafft werden. An seine Stelle könnte bei niedrigen Einkommen ein Ehegeld treten. Denkbar, aber von uns ebenfalls abgelehnt, ist auch ein etwas geminderter Tarifverlauf für Ehegatten, der – wie in der Schweiz⁹⁷ – jedoch bei höheren Einkommen in den Normaltarif übergeht. Ein abrupter Übergang zur Individualbesteuerung würde bei vielen Ehegatten wohl zu sehr in ihre ökonomische Planung eingreifen. Auch mag ein Besitzstandsdenken vorliegen, das durch einen maßvollen Wechsel gemildert werden kann. Wir treten also für die Abschaffung des Ehegattensplittings mit einem schrittweisen Übergang ein.⁹⁸

84 Zum Beweis für diese Wirkungen s. *Bareis*, DStR 2012, 993 (Anhang zu FN 26, S. 1000); s. auch *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456 (457, FN 11).

85 Diese Formulierung verstößt nicht gegen das Diskriminierungsverbot von Frauen, denn es ist unbestreitbar, dass gegenwärtig immer noch Frauen weniger als Männer verdienen.

86 *Sandweg*, DStR 2014, 2097 (2099).

87 *Jachmann-Michel*, juris 2016, 168 (169).

88 Vgl. hierzu *Hipp/Leuze*, WZB Mitteilungen, Nr. 149, 2015, 18 (19).

89 Vgl. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, 2011, 503.

90 Siehe dazu *Spangenberg*, Mittelbare Diskriminierung im

Einkommensteuerrecht, 2013, 109.

91 *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1007).

92 *Sacksofsky* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 333 (342).

93 Vgl. *Beblo* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 269 (290).

94 *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1900).

95 *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 (1007).

96 Alle Zitate: *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, 19 (31).

97 Siehe die Abwägung bei *Bareis* in IFF Forum für Steuerrecht, 2001, 270 (272).

98 Vgl. *Sacksofsky* in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 333 (343); *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456 (459).

Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung

Dr. STEFAN BACH/Dr. JOHANNES GEYER/Dr. KATHARINA WROHLICH, alle Berlin*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Einleitung</p> <p>II. Konzept, Wirkungsweise und Kritik</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Konzept und Wirkungsweise</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Kritik am Ehegattensplitting</p> <p>III. Reformkonzepte</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Familiensplitting</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Realsplitting-Modelle</p> | <p>3. Individualbesteuerung mit doppeltem Grundfreibetrag</p> <p>4. Übergangslösungen zur Reform des Ehegattensplittings</p> <p>5. Verwaltungs- und Befolgungskosten</p> <p>IV. Fazit</p> |
|---|---|

Verheiratete Paare und eingetragene Lebenspartnerschaften werden in Deutschland nach dem Ehegattensplitting besteuert. Dieses Verfahren begünstigt im Vergleich zu einer Individualbesteuerung verheiratete Paare mit hohen Einkommen und hohen Einkommensunterschieden zwischen den Partnern und geht mit starken negativen Arbeitsanreizen für Frauen einher. Aus ökonomischer Sicht spricht wenig für die gemeinsame Veranlagung von Paaren. Eine Reform des bestehenden Systems hin zu einer stärker individualisierten Ehegattenbesteuerung könnte merkliche Effizienzreserven heben.

Married couples in Germany are subject to joint taxation. Joint taxation with income splitting is criticized because of its negative work incentives and the fact that it subsidizes marriage instead of family. High marginal tax rates are one important factor leading to low employment rates and working hours of married women. From an economic point of view a reform towards individual taxation could markedly improve female labor supply and would reduce tax related inefficiencies.

I. Einleitung

In den letzten Jahrzehnten hat im Bereich der Aufteilung von Erwerbs- und Familienarbeit zwischen Männern und Frauen ein starker gesellschaftlicher Wandel stattgefunden. Die Erwerbsbeteiligung von Frauen in Deutschland ist seit Anfang der 90er Jahre stark gestiegen, von 57 Prozent im Jahr 1991 auf knapp 70 Prozent in 2014.¹ Das hat zur Folge, dass das „Alleinverdiener Modell“, das in der Nachkriegszeit das vorherrschende Leitbild von Ehepaaren war, an Bedeutung stark verloren hat. Ein Blick auf die durchschnittliche Arbeitszeit von Frauen und Männern zeigt, dass das „Alleinverdiener Modell“ von einem „1,5 Verdiener Modell“ abgelöst wurde. Die häufigste Erwerbskonstellation von Paaren mit Kindern in Deutschland ist mittlerweile ein Vollzeit erwerbstätiger Vater und eine Teilzeit beschäftigte Mutter, die auch den Hauptteil der Familienarbeit übernimmt.² Es ist zu vermuten, dass sich dieser gesellschaftliche Wandel fortsetzen wird in Richtung steigender Erwerbsanteile der Frauen. Nach ihrer ge-

wünschten Arbeitsteilung gefragt, geben bei aktuellen Umfragen insbesondere Paare mit jungen Kindern an, eine „gleiche oder nahezu gleiche“ Aufteilung von Erwerbs- und Familienarbeit zu wünschen.³

Diese gesellschaftliche Veränderungen versucht die Familien- und Gleichstellungspolitik zu unterstützen. Im Jahr 2007 wurde mit der Einführung des Elterngeldes als Lohnersatzleistung eine eigenständige finanzielle Absicherung des Elternteiles eingeführt, der für ein Jahr die Erziehung eines Kindes übernimmt. Gleichzeitig wurde mit den „Vätermonaten“ ein Anreiz geschaffen, sich die Elternzeit stärker partnerschaftlich aufzuteilen. Diese Anreize wurden durch die Weiterentwicklung zum „Elterngeld Plus“ im Jahr 2015 ausgebaut. Hier gibt es einen expliziten Partnerschaftsbonus, der bei gleichzeitiger Teilzeit beider Partner die Bezugsdauer des Elterngeldes verlängert.⁴ Die derzeitige Bundesfamilienministerin Manuela Schwesig plant unter dem Schlagwort „partnerschaftliche Vereinbarkeit von Beruf und Familie“ weitere Maßnahmen wie z.B. eine Familienarbeitszeit.⁵

* Dr. Katharina Wrohlich ist stellvertretende Leiterin der Abteilung Staat beim Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) in Berlin. Dr. Stefan Bach und Dr. Johannes Geyer sind dort wissenschaftliche Mitarbeiter.

1 WSI GenderDatenPortal, Arbeitszeiten – auf Basis des Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes (<http://www.boeckler.de/51977.htm>).

2 Die durchschnittliche Arbeitszeit von Müttern mit Kindern unter 12 Jahren beträgt knapp 17 Stunden pro Woche (vgl. Müller/Spieß/Tsiasioti et al., Evaluationsmodul: Förderung und Wohlergehen von Kindern: Endbericht, DIW Berlin: Po-

litikberatung kompakt Nr. 73/2013, S. 65, Tabelle 2–9).

3 Vgl. dazu Müller/Neumann/Wrohlich, Bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf durch eine neue Lohnersatzleistung bei Familienarbeitszeit, DIW Wochenbericht Nr. 46/2013, S. 3.

4 Näheres zur jüngsten Reform des Elterngeldes in Geyer/Krause, Diskussionspapiere des DIW Berlin, 2016, S. 1592.

5 Vgl. hierzu auch den Zukunftsreport Familie 2030, den die Prognos AG für das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend (BMFSFJ) erstellt hat (<https://www.prognos.com/familie2030>, abgerufen am 29.9.2016).

Das Ehegattensplitting in seiner jetzigen Form steht in gewissem Widerspruch zu diesem Leitbild der Familienpolitik und wurde auch von einigen Gutachern der Gesamtevaluation ehe- und familienbezogener Leistungen kritisiert.⁶ Zudem werden die negativen Arbeitsanreizwirkungen des Ehegattensplittings von vielen Seiten seit geraumer Zeit kritisiert, u.a. von der OECD⁷, der EU-Kommission⁸ und dem Internationalen Währungsfonds.⁹ Tenor dieser Kritik ist eine zu starke Steuerbelastung für verheiratete Zweitverdiener, da sie durch das Splitting einem höheren marginalen Steuersatz ausgesetzt sind als bei einer Individualbesteuerung. Da insbesondere Frauen häufig in Teilzeit beschäftigt sind und auch geringere Stundenlöhne als Männer erzielen, führt die höhere Steuerbelastung zu starken negativen Arbeitsanreizen. Auch aus verteilungspolitischer Sicht wird häufig hinterfragt, ob es nicht sinnvoller wäre, statt der Ehe die Familien mit Kindern zielgerichtet zu fördern.

In diesem Beitrag sollen zunächst die ökonomische Wirkungsweise des Ehegattensplittings ausführlich erläutert und die Kritik von verschiedenen Seiten zusammengefasst werden. Im Anschluss daran werden drei häufig vorgebrachte Reformkonzepte vorgestellt und diskutiert. Dabei orientiert sich der erste Reformvorschlag an dem französischen Modell des Familiensplittings. Dieser knüpft an die verteilungspolitische Kritik am Ehegattensplitting an und fordert eine stärkere Berücksichtigung von Kindern bei der Gestaltung des Splittingtarifs. In eine ganz andere Richtung zielen Vorschläge zu einem Übergang zur Individualbesteuerung. Hier werden vor allem die Arbeitsanreize für Zweitverdiener und der starke Rückgang des Alleinverdiener-Modells angeführt.

Aus ökonomischer Perspektive sollte das Ehegattensplitting längerfristig in eine Individualbesteuerung mit doppeltem Grundfreibetrag überführt werden. Dies würde hohe Splittingvorteile vermeiden und einen moderaten Vorteil bei Paaren mit nicht- oder geringverdienendem Partner erhalten. Nachteile bei bestehenden Ehen oder älteren Ehepaaren könnten durch Übergangslösungen reduziert werden. Gleichzeitig bestünde die Möglichkeit, mit den erwarteten Steuermehreinnahmen einer solchen Reform negative Verteilungseffekte für Familien mit Kindern abzufedern.

II. Konzept, Wirkungsweise und Kritik

1. Konzept und Wirkungsweise

In Deutschland wird das Einkommen zusammenveranlagter Ehegatten seit 1958 und seit 2013 auch das Einkommen von eingetragenen Lebenspartnern nach dem Splittingverfahren besteuert. Dabei wird das gesamte zu versteuernde Einkommen (zvE) der zusam-

men veranlagten Partner halbiert, die darauf entfallende Einkommensteuer berechnet und anschließend verdoppelt. Dadurch ist die geschuldete Steuer eines Ehepaars unabhängig von der Verteilung der Einkommen der beiden Partner. Da der Einkommensteuertarif progressiv ist, also der durchschnittliche Steuersatz mit steigendem Einkommen ebenfalls steigt, liegt die zu zahlende Einkommensteuer in den allermeisten Fällen unterhalb des Betrages, den sie zahlen müssten, wenn sie individuell besteuert würden. Zudem werden für Ehepaare zwei Grundfreibeträge berücksichtigt, unabhängig davon, ob beide Partner steuerpflichtige Einkünfte erzielen. Dadurch entsteht der sog. „Splittingvorteil“ im Vergleich zu einer individuellen Veranlagung beider Partner. Paare zahlen im Vergleich zu einer individuellen Besteuerung umso weniger Steuern, je höher das gesamte zvE ausfällt und je größer die Einkommensdifferenz zwischen den Ehepartnern ist. Der größte Vorteil gegenüber der Individualbesteuerung ergibt sich also, wenn nur ein Partner steuerpflichtige Einkommen erzielt. Dann steigt der Vorteil mit dem Grenzsteuersatz an und erreicht ein Maximum von über 16.000 € (Tarif 2016) bei einem zvE von 508.900 €. Dieser Vorteil reduziert sich erheblich, sobald beide Partner (steuerpflichtig) zum Haushaltseinkommen beitragen.

Eine weitere Wirkung der steuerlichen Zusammenveranlagung ist, dass der Grenzsteuersatz für den Ehepartner mit dem höheren Einkommen (Erstverdiener) geringer, für den Partner mit dem geringeren Einkommen (Zweitverdiener) höher ist als bei getrennter Veranlagung. Die relativ hohe Grenzbelastung für Zweitverdiener (deren Partner ein hohes Einkommen erzielt) führt zu geringen Erwerbsanreizen für diese Gruppe. Aus diesem Grund wird das Ehegattensplitting häufig als ein Hemmnis für die stärkere Erwerbsbeteiligung verheirateter Frauen angesehen (s. unten).

Schätzungen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) zeigen, dass das Splittingverfahren derzeit zu Steuerausfällen von rund 21 Mrd. Euro führt.¹⁰ Davon entfällt rund die Hälfte auf die Wirkung des doppelten Grundfreibetrags (d.h. der Übertragung des nicht durch eigene Einkünfte des Ehepartners ausgeschöpften Teils des Grundfreibetrags); die andere Hälfte des Volumens ergibt sich aus der Wirkung des progressiven Einkommensteuertarifs.

Ehebezogene Regelungen existieren auch in weiteren Bereichen des Einkommensteuerrechts. So ergibt sich der Höchstbetrag der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen aus der Summe der jedem Partner zustehenden Höchstbeträge. Zudem können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten im Rahmen des sog. „Realsplittings“ bis zu einer Höhe von 13.805 € steuermindernd geltend gemacht werden. Die Abzugsmöglichkeit von Unterhaltsleistun-

6 Die Gesamtevaluation war ein groß angelegtes vierjähriges Forschungsprojekt in den Jahren 2009 bis 2014, das durch das BMFSFJ und dem BMF in Auftrag gegeben wurde. *Bonin/Fichtil/Rainer et al.*, „Zentrale Resultate der Gesamtevaluation familienbezogener Leistungen“, DIW Wochenbericht Nr. 40/2013, S. 10 f.

7 Vgl. z.B. OECD Country Report Germany 2014 (<http://www.oecd.org/germany/Better-policies-germany.pdf>).

8 Vgl. z.B. Empfehlung für eine EMPFEHLUNG DES RATES

zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2013 mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm Deutschlands für die Jahre 2012 bis 2017 (http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/csr2013_germany_de.pdf).

9 Vgl. z.B. IMF Country Report 15/188. Germany, Selected Issues. (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr15188.pdf>).

10 Vgl. Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2015. BMF 2016, Tabelle 2.7.5 S. 40.

gen wird inzwischen in begrenztem Ausmaß auch nichtehelichen Lebensgemeinschaften gewährt. So können Aufwendungen für den Unterhalt einer unterhaltsberechtigten Person als außergewöhnliche Belastungen bis zur Höhe des Grundfreibetrages vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Alleinerziehende steuerpflichtige Personen können einen Entlastungsbetrag geltend machen.

Auch im Sozialrecht gibt es vergleichbare Wirkungen, die an den Familienstand anknüpfen. Im Bereich der Sozialversicherungen sind dies vor allem die beitragsfreie Mitversicherung in der Kranken- und Pflegeversicherung für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner und die Regelungen zur Hinterbliebenenversicherung bei der gesetzlichen Rentenversicherung. Zudem existiert die Konstruktion der Bedarfsgemeinschaft, die darauf abstellt, dass Personen gemeinsam ihren Lebensunterhalt erwirtschaften. Dies ist beispielsweise im Recht der Grundsicherung bei der Bedürftigkeitsprüfung relevant. Zudem bezieht sich das Unterhaltsrecht auf die Bedarfsgemeinschaft bei der Bestimmung des Selbstbehalts und des Unterhaltsanspruchs.

Die gemeinsame Veranlagung von Ehegatten ist im internationalen Vergleich nicht die Regel, allerdings wird ein Vergleich durch die komplexen Interaktionen des Steuer- und Transfersystems erschwert. Manche Länder, wie etwa Schweden, sind vom System der gemeinsamen Veranlagung zu einer reinen Individualbesteuerung übergegangen. Andere Länder haben zwar das Prinzip der Individualbesteuerung übernommen, aber gewähren gleichzeitig bestimmte Erleichterungen für Alleinverdiener wie die Übertragbarkeit des steuerfreien Existenzminimums vom nichterwerbstätigen Partner (Dänemark, Island oder die Niederlande). In Österreich, das Ehepartner individuell besteuert, wird Alleinverdienern mit minderjährigen Kindern ein Steuerabsetzbetrag gewährt, der von der Steuerschuld abgezogen werden kann.¹¹

Dem deutschen System am nächsten kommt das französische Modell. Hier werden kinderlose Ehepaare genauso behandelt wie in Deutschland. Allerdings werden Kinder nicht wie in Deutschland als Freibetrag sondern in den Splittingfaktor aufgenommen, wobei die Splittingwirkung aber begrenzt wird. Im Ergebnis zeigen sich ähnliche Wirkungen wie in Deutschland (s. unten).¹² So zeigen internationale Vergleiche der OECD, dass Deutschland und Frankreich gemeinsam mit Belgien die höchste Steuerbelastung für Zweitverdiener aufweisen.¹³

2. Kritik am Ehegattensplitting

Das Splitting wie auch andere Teile des Sozialrechts unterstellen, dass die Ehe als eine wirtschaftliche Er-

werbs- und Verbrauchsgemeinschaft oder Versorgungs- und Vorsorgegemeinschaft betrachtet werden kann.¹⁴ Traditionell galt das Ehegattensplitting in Deutschland als sachgerechte Ausgestaltung der Besteuerung von Ehepaaren, die im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie den Grundwertungen des Familien- und Sozialrechts stehe und damit keine beliebige veränderbare Steuervergünstigung darstelle.¹⁵

Allerdings wurde auch in der steuerjuristischen Diskussion seit jeher anerkannt, dass das Splittingverfahren beim ehevertraglichen Rechtsstand der Gütertrennung nicht angemessen sei. Gut passt es dagegen auf die Gütergemeinschaft. Umstritten ist die Behandlung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft, der mangels vertraglicher Regelung bei den allermeisten Ehepaaren gilt. Hier ergibt sich das Splittingverfahren keineswegs zwingend aus den familienrechtlichen Regelungen. Denn beim gesetzlichen Güterstand gilt während der Ehe Gütertrennung, d.h., eine hälftige Teilhabe der erworbenen Einkommen und Vermögen findet unmittelbar nicht statt. Erst nach dem Ende der Ehe entsteht ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch auf die Hälfte des während der Ehe erwirtschafteten Zugewinns – beziehungsweise auf das, was davon noch übrig ist. Darüber hinaus sind die Ehepartner sich gegenseitig unterhaltspflichtig, was auch im Sozialrecht aufgegriffen wird. Dennoch haben Rechtsprechung und die überwiegende Meinung in der juristischen Literatur hierzu traditionell eine faktische „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft“ der „intakten Durchschnittsehe“ angenommen, bei der beide Ehepartner gleichmäßig an den gemeinsamen Ressourcen teilhaben, unabhängig vom individuellen Engagement bei Erwerbs-, Haushalts- und Familienarbeit sowie der Verteilung der steuerpflichtigen Einkommen.

Diese institutionelle Behandlung der Ehe als wirtschaftliche Gemeinschaft hat weitreichende Konsequenzen für die Individuen und die sozialpolitische Kritik am Ehegattensplitting besitzt inzwischen eine lange Historie. Im Zentrum der Kritik stehen die Verteilungswirkungen, die Konsequenzen für die Gleichstellung von Männern und Frauen und die ökonomische Effizienz dieser Besteuerungspraxis. Zunehmend wird auch hinterfragt, ob die Fiktion einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft überhaupt die Realität trifft und ob tatsächlich ein so weit reichender Leistungs- und Lastenausgleich, wie im deutschen Steuerrecht fingiert, verfassungsrechtlich geboten ist.

Wie im vorangehenden Abschnitt beschrieben, ist das steuerliche Volumen der Umverteilung durch das Ehegattensplitting mit rund 21 Mrd. Euro pro Jahr relativ hoch. Das Ehegattensplitting führt zunächst zu einer Umverteilung von unverheirateten Personen zu Ver-

11 Der Alleinverdienerabsetzbetrag beträgt im Jahr 2016 knapp 500 € pro Jahr und erhöht sich um 140 € für jedes weitere Kind. Er wird nicht nur Eheleuten gewährt, sondern auch unverheirateten Personen, die mit ihren Partnern im selben Haushalt wohnen.

12 Ochmann/Wrohlich, Familiensplitting der CDU/CSU: Hohe Kosten bei geringer Entlastung für einkommensschwache Familien, DIW Wochenbericht 80, Nr. 31/2013, S. 3–11; Steiner/Wrohlich, Familiensplitting begünstigt einkommensstarke Familien, geringe Auswirkungen auf

das Arbeitsangebot, DIW Wochenbericht, Nr. 31/2006, S. 441–449.

13 OECD (2016), Taxing Wages 2016, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2016-en.

14 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Jahresgutachten 2013/14.

15 Zum Folgenden vgl. insbesondere Maiterth/Chirvi, StuW 2015, 19, Englisch/Becker, ifst-Schrift 510, 2016 sowie DStR 2016, 1005, Kube, StuW 2016, 332 (334) – in diesem Heft.

heirateten und hier insbesondere zu Ehen, in denen nur ein Partner erwerbstätig ist.¹⁶ Zudem wirkt das Splitting regressiv, denn gutverdienende Paare profitieren deutlich stärker vom Splitting als einkommensschwache Haushalte: rund 23 Prozent des gesamten Splittingvorteils entfällt allein auf Haushalte im obersten Einkommensdezil, auf die untersten 20 Prozent entfallen nur rund 4 Prozent.¹⁷ Wie eingangs erläutert, fördert das Splitting die tradierte Spezialisierung der Ehegatten auf bezahlte Erwerbsarbeit auf der einen und unbezahlte Arbeit für die Familie auf der anderen Seite.

Neben den Verteilungswirkungen sind deshalb auch die Annahmen zur Familie als uniform wirtschaftende Einheit hinterfragt worden. Tatsächlich zeigen empirische Studien, dass die Annahme einer „intakten Durchschnittsehe“, in der die Mitglieder eine gemeinsame Zielfunktion besitzen und die Ressourcen des Haushaltes gemeinsam teilen, nicht zutrifft.¹⁸ Es zeigen sich z.B. Unterschiede im Verhalten der Haushalte je nachdem, wer die Ressourcen des Haushaltes kontrolliert. Ökonomen betrachten die Familie deswegen als Ort, in dem die Mitglieder in Abhängigkeit der Ressourcen, die sie kontrollieren, und exogener Umweltfaktoren mit ihren Partnern verhandeln. Insofern das Splitting Anreize für unterschiedliche Spezialisierungen setzt, hat es auch einen Einfluss auf die Verhandlungsposition der Ehegatten.¹⁹

Die Spezialisierungsanreize haben auch die meiste Kritik auf sich gezogen. Zahlreiche nationale und internationale empirische Studien zeigen auf Basis von unterschiedlichen Methoden und Daten, dass das Ehegattensplitting die Erwerbsanreize des „Zweitverdieners“ – in der Regel Frauen – deutlich reduziert.²⁰ Der zentrale Grund dafür ist, dass die progressive Steuer zu einem relativ hohen Grenzsteuersatz des Zweitverdieners führt. Der Grenzsteuersatz ist in der ökonomischen Theorie eine zentrale Variable für die Arbeitsangebotsentscheidung, da diese Größe den Einkommenszuwachs der zusätzlichen Erwerbstätigkeit bestimmt.²¹ Verschiedene Studien für Deutschland kommen zu dem Ergebnis, dass die Einführung einer reinen Individualbesteuerung an Stelle des Ehegattensplittings die Partizipationsquote von Frauen deutlich erhöhen wür-

de und auch die durchschnittlichen Arbeitsstunden zu nehmen würden. Diese Form der Spezialisierung hat auch langfristige Auswirkungen im Lebensverlauf, denn reduzierte Erwerbsarbeit führt in der Regel zu weniger beruflichen Aufstiegen und auch geringeren Rentenansprüchen im Alter. Dies ist auch im Kontext des demografischen Wandels und des absehbaren Schrumpfens der Bevölkerung im erwerbsfähigen Alter relevant. Die korrespondierenden empirischen Ergebnisse sind umfangreich dokumentiert, so ist die Erwerbsquote verheirateter Frauen relativ niedrig, die Teilzeitquote gleichzeitig sehr hoch und die eigenen Rentenansprüche reichen in der Regel im Alter nicht dazu aus, um den Lebensstandard nach Renteneintritt aufrecht zu erhalten.

Die Arbeitsangebotswirkungen sind allerdings auch für eine noch weitergehende ökonomische Kritik relevant. Aus Sicht der Optimalsteuertheorie sollte der Staat solche Güter und Dienstleistungen stärker besteuern, deren Angebot weniger elastisch auf Preisänderungen reagiert. Die Optimalsteuertheorie bezieht sich dabei auf die Theorie des „second best optimum“. So führt bereits das Erheben von Einkommensteuern zu einer Verzerrung der optimalen Allokation der individuell verfügbaren Zeit auf Arbeit und Freizeit, die aber aus verschiedenen praktischen oder politischen Gründen nicht zu vermeiden ist. Die Idee der Optimalsteuertheorie ist es, diese Verzerrung zu minimieren, indem der Steuersatz auf das Arbeitsangebot variiert: Personen, die weniger auf die Erhebung der Steuer reagieren, sollten höher besteuert werden, Personen mit elastischem Angebot würden hingegen niedriger besteuert. Die empirische Arbeitsmarktforschung zeigt robust, dass das Erwerbsverhalten von Frauen flexibler auf Änderungen der Erwerbsanreize bzw. auf Änderungen der Opportunitätskosten reagiert. Entsprechend gibt es seit längerem die Idee einer „gender based taxation“, also einer stärkeren Besteuerung von Männern gegenüber Frauen im Steuerrecht.²²

Auch in der steuerjuristischen Diskussion wird vor dem Hintergrund der neueren Entwicklungen und Erkenntnisse die typisierende Bewertung einer faktischen „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft“ der „intakten Durchschnittsehe“ zunehmend bezweifelt, da sie in ih-

16 Die Daten des BMF zeigen, dass dies zwar nur knapp ein Viertel aller Paare sind, die steuerlich vom Splitting profitieren, auf dieses aber rund 50 % der Steuerentlastung entfällt.

17 *Stichnoth* (2016), Verteilungswirkungen ehe- und familienbezogener Leistungen und Maßnahmen, Kurzexpertise für die Heinrich Böll Stiftung (http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/familienbezogene_leistungen.pdf).

18 Vgl. *Englisch/Becker*, ifst-Schrift 510, 2016, S. 28 ff., S. 47 ff.

19 *Beblo* (2012), Der Einfluss institutioneller Rahmenbedingungen auf die Arbeitsteilung von Paaren in *Bertram/Bujard*, Zeit, Geld, Infrastruktur – zur Zukunft der Familienpolitik, Soziale Welt, Sonderband 19, S. 193–207.

20 *Crossley/Jeon*, Joint Taxation and the Labour Supply of Married Women: Evidence from the Canadian Tax Reform of 1988, *Fiscal Studies* 28, Nr. 3 (2007): S. 343–65; *Dearing et al.*, Why Are Mothers Working Longer Hours in Austria than in Germany? A Comparative Microsimulation Analysis, *Fiscal Studies* 28, Nr. 4 (2007), S. 463–95; *LaLumia*, The effects of joint taxation of married couples on labor supply and non-wage income, *Journal of Public Economics*

92, Nr. 7 (2008), S. 1698–1719; *Selin*, The Rise in Female Employment and the Role of Tax Incentives – An Empirical Analysis of the Swedish Individual Tax Reform of 1971, *CE-Sifo Working Paper Series* (CESifo Group Munich, 2009), http://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_2629.html; *Steiner/Wrohlich*, Household Taxation, Income Splitting and Labor Supply Incentives: A Microsimulation Study for Germany, *CE-Sifo Economic Studies* 50, Nr. 3 (2004), S. 541–68. *Geyer/Wrohlich*, Geschlechtsspezifische Wirkungen der Einkommensbesteuerung am Beispiel des Ehegattensplittings, in *Geschlechtergerechtigkeit steuern – Perspektivenwechsel im Steuerrecht*, *Spangenberg/Wersig* (Berlin: Nomos, 2013), S. 83–94.

21 In diesen Modellen wird die tatsächliche Steuerbelastung des Haushaltes zugrunde gelegt und nicht die Steuerklasse. Insofern die Technik der Steuererhebung einen Einfluss auf das Arbeitsmarktverhalten der Haushaltsmitglieder ausübt, wird dies in den Modellen nicht erfasst.

22 *Alesina/Ichino/Karabarbounis*, Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores, *American Economic Journal: Economic Policy* 3, Nr. 2 (1.5.2011): 1–40, doi: 10.1257/pol.3.2.1.

rer Allgemeinheit empirisch bezweifelt werden kann.²³ Partizipation am deutlich höheren Einkommen eines Partners bedeutet eben nicht notwendigerweise eine vollständige Verbrauchergemeinschaft und schon gar nicht eine Erwerbsgemeinschaft.²⁴ Jenseits der ersten Jahre einer Familienphase mit kleinen Kindern scheint das nicht die vorherrschende Organisation der inner-ehelichen Lebenspraxis zu sein. Darauf deutet auch hin, dass die Gütergemeinschaft nur von sehr wenigen Ehepaaren gewählt wird.²⁵ Auch die Leitbilder zur Arbeitsteilung innerhalb der Ehen und die gesellschaftlichen Rollen der Geschlechter haben sich in den letzten Jahrzehnten deutlich gewandelt, weg von der Hausfrauenehe hin zu einer gleichmäßigeren Partizipation der Partner sowohl bei Erwerbsarbeit als auch der Haus- und Familienarbeit. Das Ehegattensplitting mit seinem starken Ausgleich unterschiedlicher Erwerbseinkommen bei der Einkommensteuer und den negativen Arbeitsanreizen für den niedrigverdienenden Partner fördert die tradierten Rollenbilder und behindert damit gleichstellungspolitische Ziele.

Vor diesem Hintergrund dominiert heute in den Wirtschafts- und Rechtswissenschaften die Vorstellung, dass das Ehegattensplitting keine steuersystematisch zwingende Regelung darstellt, die sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie familien- und sozialrechtlichen Wertungen ergibt. Vielmehr ist es eine mögliche, aber für den Gesetzgeber weitgehend gestaltbare, Sozialzwecknorm. Als eine Untergrenze in Richtung vollständiger Individualbesteuerung wird zumeist in der Berücksichtigung des Unterhaltes in Höhe des steuerlichen bzw. sozialrechtlichen Existenzminimums gesehen, sofern ein Partner über weniger eigenes Einkommen verfügt.²⁶

III. Reformkonzepte

In der politischen Diskussion um das Ehegattensplitting und anknüpfend an die ausgeführten Kritikpunkte und die Reformen in anderen Ländern sind verschiedene Reformkonzepte entwickelt und diskutiert worden. Im Prinzip gibt es zwei Richtungen in dieser Reformdebatte, die sich aber deutlich unterscheiden. Ausgehend von der Kritik an den Verteilungswirkungen des Splittings, wird argumentiert, dass das Ehegattensplitting in Deutschland Ehen fördere, aber nicht notwendigerweise Familien mit Kindern. Stattdessen wird ein Familiensplitting nach dem französischem Modell vorgeschlagen. Vor allem in konservativ-bürgerlichen Kreisen ist diese Reform recht populär. Die andere kritische Position schlägt vor, wenigstens teilweise zu einer Individualbesteuerung überzugehen. Sie wird traditionell aus linksliberalen und feministischen Kreisen erhoben und zunehmend auch in Wirtschaftsverbänden oder Gewerkschaften geteilt, die die Erwerbsbeteiligung von Frauen bzw. Müttern erhöhen möchten. Die

unterschiedlichen Vorschläge unterscheidet vor allem die Frage, wie weitgehend eine solche Reform gehen soll.

1. Familiensplitting

Für verheiratete Paare ohne Kinder funktioniert die Besteuerung im französischen Modell exakt wie beim deutschen Ehegattensplitting. Für Paare mit Kindern wird jedoch der Splittingfaktor für das erste und zweite Kind um jeweils 0,5 erhöht. Ein verheiratetes Paar mit zwei Kindern hat also einen Splittingfaktor von 3. Ab dem dritten Kind erhöht sich der Splittingfaktor um 1 pro Kind – ein Ehepaar mit drei Kindern hat demnach einen Splittingfaktor von 4 usw. Im Unterschied zu den Splittingfaktoren der Eltern, ist der Splittingvorteil, der sich durch die Splittingfaktoren der Kinder ergibt, in der Höhe begrenzt („gedeckelt“).²⁷ Ein wesentlicher Unterschied zwischen dem französischen und deutschen Modell ist, dass in Frankreich alleinerziehende Elternteile für sich selbst einen Splittingfaktor von 1,5 ansetzen können. Alleinerziehende mit einem Kind können beispielsweise einen Splittingfaktor von 2 geltend machen. Der sich aus dem zusätzlichen Faktor von 0,5 für die alleinerziehende erwachsene Person ergebende Splittingfaktor ist allerdings wie die Splittingvorteile für die Kinder nach oben hin begrenzt.

Zahlreiche empirische Studien haben das französische und das deutsche Modell der steuerlichen Behandlung von Familien untersucht und verglichen. Dabei zeigt sich, dass die steuerlichen Entlastungswirkungen der Splittingfaktoren für Kinder, bei denen der Splittingvorteil gedeckelt ist, ähnlich verlaufen wie im deutschen System der Kinderfreibeträge.²⁸ Daher würde die Einführung eines Familiensplittings in Deutschland (bei gleichzeitiger Abschaffung der Kinderfreibeträge und bei Beibehaltung der Günstigerprüfung des Kindergeldes gegenüber dem Steuervorteil durch die Splittingfaktoren) hauptsächlich einkommensstärkeren Paaren mit Kindern zugutekommen. Allerdings würden auch Alleinerziehende von so einer Reform profitieren.²⁹

In der breiteren bürgerlich-konservativen Öffentlichkeit scheint das Familiensplitting in unbeschränkter Form mit einem vollen Splittingfaktor von 1 für jedes Kind wahrgenommen zu werden. Dann ergäben sich bei gut verdienenden Familien Steuervorteile je Kind von 8.400 € im Jahr, bei Familien mit sehr hohen Einkommen sogar von 16.000 €. Entlastet würden nur die reichsten 5 Prozent, und die Superreichen besonders stark.

Da das Familiensplitting am Prinzip der gemeinsamen Besteuerung von Männern und Frauen festhält, und sich dadurch weiterhin hohe Grenzsteuersätze für Zweitverdiener ergeben, sind für den Fall eines Überganges vom Ehegatten- zum Familiensplitting keine nennenswerten Arbeitsangebotseffekte zu erwarten.³⁰

²³ Vgl. *Englisch/Becker*, 2016, S. 28 ff., S. 47 ff.

²⁴ Vgl. auch *Bareis/Siegel*, StuW 2016, 332 (336 ff.) – in diesem Heft.

²⁵ *Spangenberg*, in: Seel, *Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 2007, S. 60.

²⁶ BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93.

²⁷ Vgl. dazu *Dell/Wrohlich*, *Baclet/Dell/Wrohlich* und *Och-*

mann/Wrohlich. Derzeit ist der Splittingvorteil für das erste und zweite Kind bei rund 1.500, für das dritte und jedes weitere Kind bei rund 3.000 € gedeckelt.

²⁸ Vgl. *Baclet/Dell/Wrohlich*, *Diskussionspapiere des DIW Berlin*, 2005, No. 542.

²⁹ Vgl. dazu *Steiner/Wrohlich* (FN 12).

³⁰ Vgl. *Steiner/Wrohlich* (FN 12), 2006.

2. Realsplitting-Modelle

Ein weiterer Reformvorschlag, der die hohen Steuervorteile für Ehepaare mit hohen zu versteuerndem Einkommen und gleichzeitig sehr ungleicher Verteilung der Einkünfte innerhalb des Ehepaares senken soll, ist das Realsplitting. Diese Form der Besteuerung gilt derzeit für geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner, die dem ehemaligen Partner Unterhalt zahlen; sie können diese Unterhaltszahlungen bis zu einer Höhe von 13.806 € pro Jahr vom zu versteuernden Einkommen abziehen; der Unterhalt empfangende geschiedene Ehepartner muss die Unterhaltszahlungen dann als Einkommen versteuern. Dieses gedeckelte Realsplitting für Geschiedene könnte auch auf Ehepaare übertragen werden. Dies hätte zur Folge, dass der Splittingvorteil für Ehepaare, deren Einkommensdifferenz das Doppelte des Übertragungsbetrags (also 27.612 € pro Jahr) übersteigt, im Vergleich zum Status Quo sinken würde. Simulationsrechnungen zeigen³¹, dass Ehepaare im Durchschnitt 25 € pro Monat an Splittingvorteil verlieren würden, wobei die Nettoeinkommensverluste bei den Alleinverdiener-Ehepaaren deutlich höher ausfallen würden (fast 60 € pro Monat) als bei den Zweiverdiener-Ehepaaren (durchschnittlich 14 € pro Monat). Alle Ehepaare, deren Einkommensdifferenz unter 27.612 € jährlich liegt, wären von einer solchen Reform nicht betroffen. Daher dürften sich auch die Steuer-mehreinnahmen in Grenzen halten, sie dürften nur bei wenigen Milliarden Euro im Jahr liegen.

3. Individualbesteuerung mit doppeltem Grundfreibetrag

Ein Reformvorschlag, der deutlich weiter geht als das gedeckelte Realsplitting, ist die Individualbesteuerung mit doppeltem Grundfreibetrag. In diesem Modell würden alle Personen, egal ob verheiratet oder unverheiratet, individuell besteuert. Das heißt, das auch sämtliche Freibeträge, die im Status Quo bei gemeinsamer Veranlagung auch für Alleinverdiener verdoppelt werden können, nur individuell zur Anwendung kämen. Um gegenseitige Unterhaltsverpflichtungen von Ehepartnern steuerlich anzuerkennen, würde in diesem Modell aber ein übertragbarer Grundfreibetrag gewährt werden. Das bedeutet, dass Ehepartner, deren zu versteuerndes Einkommen unter dem Grundfreibetrag liegt, die Differenz ihrem Partner übertragen können. Bei einem Grundfreibetrag von (im Jahr 2016) 8.652 € pro Jahr können Ehepartner demnach Einkommensdifferenzen von bis zu 17.304 € pro Jahr ausgleichen, sofern ein Partner kein steuerpflichtiges Einkommen hat. Für Ehepaare mit höheren Einkommensdifferenzen wäre die steuerliche Entlastung in diesem Modell deutlich geringer als im Status Quo mit gemeinsamer Veranlagung und Splittingverfahren. Bei Ehepartnern, deren individuelle Einkommen über dem Grundfreibetrag liegen, fiel der Splittingvorteil weg. Entsprechend deutlicher würden die zusätzlichen Arbeitsanreize für den niedriger verdienenden Partner ausfal-

len, und die Reform könnte ein jährliches Steuerermehrkommen von gut 10 Mrd. Euro erzielen. Zugleich würden aber nicht nur die Besserverdiener, sondern viele Mittelschicht-Ehepaare moderat belastet. Ferner müsste wohl auch das bestehende Realsplitting für die Unterhaltszahlungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner auf die Höhe des Grundfreibetrags reduziert werden, um bestehende Ehen nicht zu benachteiligen.³²

4. Übergangslösungen zur Reform des Ehegattensplittings

Eine deutliche Abkehr vom bisherigen Splittingverfahren dürfte politischen Widerstand der Betroffenen auslösen. Die jährliche Einkommensteuerbelastung wird vor allem bei Alleinverdiener-Paaren mit höheren Einkommen steigen. Übergangsregelungen („grandfathering“) können diese Einkommenseffekte vermindern und den Steuerpflichtigen Zeit zur Anpassung an die veränderten Steuerregelungen lassen.

Häufig wird dazu vorgeschlagen, das Splittingverfahren für bestehende Ehen oder zumindest für ältere Ehepaare zu erhalten. Vor allem bei älteren Personen kann man argumentieren, dass sich die Partner auf die Besteuerungsregeln eingestellt haben und ihre Erwerbs- und Familiensituation nicht mehr wesentlich ändern können. Diesen Paaren könnte man den Splittingvorteil vollständig erhalten oder nur bei sehr hohen Einkommen einschränken, wenn man den Splittingvorteil in diesen Fällen generell für übermäßig hält. Denkbar wären auch Realsplitting-Modelle mit einem zunächst hohen Übertragungsbetrag, der im Zeitverlauf reduziert wird.

Solche Übergangsregelungen würden allerdings die jährlichen Steuer-mehreinnahmen aus einer Einschränkung des Splittingverfahrens zunächst erheblich reduzieren und erst langfristig nennenswerte Einnahmen erreichen. Auch die Arbeitsanreiz- und Arbeitsmarkteffekte würden geringer ausfallen, soweit weiterhin Personen vom Splittingverfahren profitieren, die bei einer Einschränkung ihr Erwerbsverhalten anpassen würden.

5. Verwaltungs- und Befolgungskosten

Einschränkungen des bisherigen Splittingverfahrens können zu höheren Verwaltungs- und Befolgungskosten der Besteuerung führen. Denn dann wird die Aufteilung zwischen den Ehepartnern bei Einkünften sowie Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen relevant. Bei der Mehrzahl der Ehepaare sollte das keinen großen Zusatzaufwand bedeuten, da die meisten Positionen bereits in der Einkommensteuererklärung separat erfasst werden. Allerdings können Ehepartner mit unterschiedlichen Einkünften durch Leistungsvereinbarungen, Vermögenstransfers oder andere steuerliche Gestaltungen steuerpflichtige Einkommen vom höher auf den niedriger verdienenden

31 Bach/Geyer/Haan/Wrohlich 2011; die Zahlen beziehen sich auf das Jahr 2009.

32 Ähnliche Regelungen existieren auch in anderen Ländern.

Im Vereinigten Königreich können verheiratete Paare seit 2015 10 % ihres Grundfreibetrages auf den Partner übertragen (1.100 Pfund in den Jahren 2016/17).

Partner verlagern. Diese wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Ehepartnern müssen dann von den Finanzbehörden geprüft werden, um Missbrauch zu unterbinden. Ferner reduzieren diese Effekte das Steuermehraufkommen.

Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zum Erhalt des Splittingvorteils haben vor allem die Bezieher von Gewinn- und Vermögenseinkünften, während es bei Arbeits- oder Alterseinkünften dafür praktisch keine Spielräume gibt.³³ Selbständige können den Ehepartner durch vertragliche Regelungen an den eigenen Einkünften beteiligen, z.B. durch Arbeitsverträge, Beteiligungen, Darlehen oder Nießbrauch. Vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bei kleinen Kapitalgesellschaften für den Inhaber, soweit er als geschäftsführender Gesellschafter agiert. Bei Vermögenseinkünften, die seit Einführung der Abgeltungsteuer bei Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen zumeist nur noch aus Vermietungseinkünften bestehen, können entsprechende Vermögenswerte zwischen den Ehepartnern übertragen werden.

Diese Gestaltungen lösen bei den Steuerpflichtigen Transaktionskosten aus, die den Steuervorteil übersteigen müssen, damit sie sich lohnen. Die Finanzbehörden müssen diese Gestaltungen auf Angemessenheit überprüfen. Die dabei verwendeten Maßstäbe sind zumeist unbestimmt und daher streitanfällig (Fremdvergleich). Dies bedeutet einen gewissen Gestaltungsspielraum sowie zusätzlichen bürokratischen Aufwand, sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen. Bei Verlagerungen von Vermögenswerten wird die Finanzverwaltung den Nachweis über die eigentumsrechtliche Übertragung verlangen. Der übertragende Partner muss seine Eigentums- oder Verfügungsrechte an den Vermögenswerten aufgeben, was im Hinblick auf ein mögliches Auseinanderbrechen der Ehe zu bedenken ist. Höhere Übertragungen können auch schenkungsteuerpflichtig werden, der persönliche Freibetrag des Ehepartners beträgt derzeit 500.000 €.

Daher dürften solche Gestaltungen und die damit verbundenen Verwaltungs- und Befolgungskosten in der Praxis zwar begrenzt sein, aber „da geht was“, so dass sie quantitativ eine Rolle spielen können. Um deren Potential grob abzuschätzen, werden hier Daten der Einkommensteuerstatistik 2008 ausgewertet, die auf das Jahr 2016 fortgeschrieben wurden.³⁴ Auswertet werden die steuerlich veranlagten Ehepaare nach der Höhe ihres gemeinsamen zu versteuernden Einkommens sowie der Aufteilung des steuerpflichtigen Einkommens auf die Partner, gemessen durch den Anteil des Mannes am gemeinsamen steuerlich erfassten Bruttoeinkommen (Summe der Einkünfte) (Tabelle 1).

Die Einkommensgrenzen orientieren sich am Einkommensteuertarif 2016 und den damit verbundenen Grenzsteuersätzen.

Insgesamt dürften nach den Schätzungen 13,6 Millionen Ehepaare im Jahr 2016 zur Einkommensteuer veranlagt werden, davon 11,7 Millionen oder 87 Prozent mit steuerpflichtigen Einkünften oberhalb des Grundfreibetrags und 8,8 Millionen oder 65 Prozent mit einem Grenzsteuersatz über 25 Prozent. Bei der geschlechtsspezifischen Aufteilung der steuerpflichtigen Einkommen zeigt sich ein klarer „gender gap“ zu Lasten der Frauen. In 23,3 Prozent der Fälle ist der Mann Alleinverdiener, in 22,5 Prozent der Fälle verdient der Mann 80 bis 100 Prozent des gemeinsamen Einkommens und in 22,4 Prozent der Fälle 60 bis 80 Prozent. Das heißt, bei gut zwei Dritteln der aller Ehepaare verdienen die Männer deutlich mehr als die Frauen. Nahezu ausgeglichene Einkommen (Anteil des Mannes zwischen 40 und 60 Prozent) findet man nur bei 15,5 Prozent aller Ehepaare. Nur bei 10 Prozent aller Ehepaare verdienen die Frauen deutlich mehr als ihre Männer, und nur bei 1,7 Prozent aller Ehepaare ist die Frau Alleinverdienerin.

Angesichts dieser erheblichen Einkommensunterschiede zwischen den Ehepartnern gibt es also grundsätzlich größere Potentiale zur Einkommensübertragung, sofern entsprechend gestaltbare Gewinn- und Unternehmenseinkünfte vorhanden sind. Hierzu nehmen wir an, dass sich eine solche Gestaltung erst ab 2.000 € Übertragungsvolumen „lohnt“. Dazu ermitteln wir die Fälle, in denen der höher verdienende Partner Gewinn- oder Vermietungseinkünfte von mindestens 2.000 € hat und die Differenz der Summe der Einkünfte zwischen den Partnern mindestens 4.000 € beträgt.

Insgesamt könnten nach diesen Simulationsrechnungen 2,6 Millionen Ehepaare oder 19 Prozent aller Ehepaare eine solche Einkommensübertragung vornehmen. Davon haben 1,7 Millionen Ehepaare oder 12 Prozent aller Ehepaare einen Grenzsteuersatz von mehr als 25 Prozent, der die Übertragung „lohnender“ macht. Insbesondere in der oberen Einkommensklasse mit dem „Reichensteuersatz“ von 45 Prozent haben knapp 80 Prozent der Steuerpflichtigen solche Gestaltungsmöglichkeiten, in der Einkommensklasse darunter mit dem ersten Spitzensteuersatz von 42 Prozent haben 40 Prozent der Steuerpflichtigen Gestaltungsmöglichkeiten. Auf diese Population dürfte der überwiegende Teil der Steuermehreinnahmen bei einer Einschränkung des Splittingvorteils entfallen. Entsprechend des „gender gaps“ bei den Einkommen sind vor allem Übertragungen von Männern auf Frauen lohnend, Übertragungen von Frauen auf Männer sind nur in wenigen Fällen relevant.

³³ Dieses Argument wurde bereits 1958 im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des Ehegattensplittings vorgebracht, dazu BVerfGE 61, 319, 347 ff.

³⁴ Berücksichtigt werden wesentliche Veränderungen bei den Steuerpflichtigen im Hinblick auf Demographie und Beschäftigung sowie die Einkommensentwicklung, differenziert nach den wesentlichen funktionalen Einkommenskomponenten (Löhne, Gewinne, Kapitaleinkommen,

Alterseinkommen, sonstige Transfers). Die Fortschreibung stützt sich vor allem auf die Informationen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) sowie entsprechende Prognosen für die kommenden Jahre. Ein komplexes Mikrosimulationsmodell berechnet die Besteuerungsgrundlagen und die Einkommensteuerbelastung nach dem Rechtsstand 2016.

Tabelle 1 Veranlagte Ehepaare 2016 nach der Höhe des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens sowie nach der Aufteilung des steuerpflichtigen Einkommens auf die Partner

Gemeinsames zu versteuerndes Einkommen von ... bis unter ... Euro	Grenzsteuersatz	Steuerpflichtige		Steuerpflichtige mit Anteil des Mannes an der Summe der Einkünfte									
				größer 100 % ¹⁾	100 %	100 %-80 %	80 %-60 %	60 %-40 %	40 %-20 %	20 %-0 %	0 %	kleiner 0 % ²⁾	
				in Prozent aller Steuerpflichtigen									
Steuerpflichtige insgesamt													
1 - 17.304	0	1.836.673	13,5	0,6	3,8	2,3	2,5	1,8	0,8	0,6	0,7	0,4	
17.304 - 32.000	0-25	2.914.040	21,5	0,7	6,6	4,6	3,5	2,6	2,0	0,9	0,5	0,2	
32.000 - 54.000	25-30	4.033.398	29,7	1,0	7,5	6,7	6,7	3,9	2,2	1,3	0,3	0,1	
54.000 - 76.400	30-35	2.318.145	17,1	0,4	2,5	3,4	5,1	4,1	1,1	0,4	0,1	0,0	
76.400 - 107.330	35-42	1.332.230	9,8	0,3	1,3	2,4	2,9	2,1	0,5	0,2	0,0	0,0	
107.330 - 508.892	42	1.082.600	8,0	0,5	1,0	3,2	1,8	1,0	0,3	0,2	0,0	0,0	
508.892 oder mehr	45	46.731	0,3	0,0	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Insgesamt		13.563.817	100,0	3,6	22,7	22,8	22,4	15,5	6,9	3,5	1,6	0,9	
Steuerpflichtige mit potentiell übertragbaren Einkünften³⁾ von mindestens 2.000 Euro													
1 - 17.304	0	395.277	2,9	0,2	1,0	0,7	0,6	0,0	0,2	0,1	0,1	0,1	
17.304 - 32.000	0-25	503.831	3,7	0,1	0,9	1,1	0,9	0,2	0,3	0,1	0,1	0,0	
32.000 - 54.000	25-30	555.617	4,1	0,1	0,9	1,4	0,9	0,3	0,2	0,2	0,1	0,0	
54.000 - 76.400	30-35	356.190	2,6	0,1	0,4	0,9	0,7	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	
76.400 - 107.330	35-42	275.427	2,0	0,1	0,3	0,8	0,5	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	
107.330 - 508.892	42	434.108	3,2	0,2	0,3	1,6	0,5	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	
508.892 oder mehr	45	36.930	0,3	0,0	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Insgesamt		2.557.381	18,9	0,8	3,8	6,6	4,1	1,2	1,1	0,8	0,3	0,2	

1) Verluste Frau. 2) Verluste Mann. 3) Annahme: Der höher verdienende Partner hat Gewinn- oder Vermietungseinkünfte von mindestens 2.000 Euro und die Differenz der Summe der Einkünfte zwischen den Partnern beträgt mindestens 4.000 Euro.

Quelle: Berechnungen des DIW Berlin mit fortgeschriebenen Daten der jährlichen Einkommensteuerstatistik 2008; Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder.

In welchem Umfang diese Übertragungsmöglichkeiten tatsächlich genutzt werden und welche Aufkommens- und Verteilungswirkungen das auslöst, kann hier nicht weiter untersucht werden. Aufgrund von Transaktionskosten und den oben beschriebenen Restriktionen (Eigentumsübertragungen) dürfte wohl nur ein Teil der potentiellen Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden.

IV. Fazit

Die Reform des Ehegattensplittings wird inzwischen seit über 40 Jahren immer wieder diskutiert. Früher ging es dabei vor allem um Gender-Aspekte, Familienpolitik oder Verteilungsgerechtigkeit. In jüngerer Zeit rücken nüchterne arbeitsmarktpolitische Anforderungen, der gesellschaftliche Wertewandel, das veränderte Rollenverständnis der Geschlechter sowie die entsprechenden familien- und gleichstellungspolitischen Ziele das Thema auf die Agenda.

Empirische Studien zeigen, dass das Ehegattensplitting die Erwerbsanreize des „Zweitverdieners“ – in der Regel Frauen – spürbar reduziert. Die Einführung einer reinen Individualbesteuerung könnte die Partizipationsquote und auch die durchschnittlichen Arbeitsstunden von Frauen deutlich erhöhen. Ferner würde das gleichstellungs- und sozialpolitischen Zielen Rechnung tragen. Denn die Beschränkung von Frauen auf die Nebenerwerbsrolle reduziert deren berufliche Perspektiven und erhöht deren Armutsrisiko bei Trennung und Scheidung sowie im Alter. Eine stärkere Mobilisierung des Erwerbspotentials von Frauen wäre zudem ein nicht zu unterschätzender Beitrag hinsichtlich der de-

mografischen Herausforderungen in den kommenden Jahrzehnten.

Vor diesem Hintergrund verliert das Ehegattensplitting in seiner heutigen Form zunehmend an Rückhalt in Parteien, Wirtschaftsverbänden und Gewerkschaften. Zugleich gibt es starke Beharrungstendenzen, denn eine Reform führt unmittelbar zu spürbaren Einkommensverlusten bei den Betroffenen. Ob diese Verluste durch alternative Verwendungen der Steuermehreinnahmen für allgemeine Steuersenkungen oder für höhere Familienleistungen kompensiert werden können, ist wenigstens unsicher. Hier wären Übergangslösungen für bestehende Ehen oder ältere Ehepaare eine naheliegende Idee, um unbillige Härten zu vermeiden. Allerdings würden dann die Steuermehreinnahmen zunächst deutlich niedriger ausfallen. Ferner würde das Besteuerungsverfahren bei einer Einschränkung oder Abschaffung des Splittingverfahrens aufwendiger, da wirtschaftliche Beziehungen zwischen Ehepartnern relevant werden.

Längerfristig sollte das Ehegattensplitting in eine Individualbesteuerung mit doppeltem Grundfreibetrag überführt werden. Dies würde hohe Splittingvorteile vermeiden und einen moderaten Vorteil bei Paaren mit nicht- oder geringverdienendem Partner erhalten, so dass sich bei den Mittelschichten nur wenig ändern würde. Ferner würde es den verfassungsrechtlichen Anforderungen Rechnung tragen, dass faktische Unterhaltsleistungen zwischen den Partnern zumindest bis zur Höhe des Existenzminimums steuerlich anerkannt werden sollen. In diesem Zusammenhang sollte auch die Minijob-Regelung auf den Prüfstand gestellt werden, da sie ebenfalls Spezialisierungsanreize zu geringen Arbeitszeiten vor allem von Frauen auslöst.

Optimal Tax Theory and Family Taxation

Prof. (em.) RAY REES, Wales (Großbritannien)*

Inhaltsübersicht

- | | |
|----------------------------------|-----------------------------------|
| I. Introduction | 2. Equity |
| II. The Structure of Tax Systems | IV. Empirical Studies for Germany |
| III. Evaluation | V. Conclusions |
| 1. Efficiency | |

Aus einer ökonomischen Perspektive heraus befürwortet der vorliegende Beitrag für die Besteuerung von Doppelverdiener-Ehegatten einen Wechsel von der Zusammen- hin zur Einzelveranlagung. Letztere sei insbesondere aus Effizienz- und Gerechtigkeitsgründen der Zusammenveranlagung überlegen. Der Beitrag präsentiert auch neuerliche empirische Studien, wonach in Deutschland der Wechsel zur Individualbesteuerung einen kostenneutralen Ausbau der bezahlbaren Kinderbetreuung ermöglichen würde und einen positiven Einfluss auf die Nettosozialleistungen hätte.

This paper examines the case for replacing joint income by individual income as the base for the taxation of two-earner families. It draws upon well-established economic theory to support the argument. This shows that individual taxation is superior to joint taxation ("income-splitting") on grounds of both efficiency and equity. It also briefly reports on important recent empirical work that shows that in Germany moving from joint to individual taxation while at the same time increasing the availability of affordable pre-school child care would be self-financing and have a positive net social benefit.

I. Introduction

The economic theory of taxation sees taxes as having two main effects: first, they distort the decisions people make concerning the activity being taxed, and secondly, they cause a loss of wellbeing, usually referred to as „utility“, because of the loss of real income resulting from paying the tax. For example a tax on employment income may cause people to reduce the number of hours they work, or choose jobs requiring lower levels of effort and responsibility, or even leave the labour force entirely, and these are usually called the „(dis)incentive effects“ of the tax. Paying a tax will also obviously reduce how much one can spend on consumption goods and saving, and so make one materially worse off. Moreover, the structure of the tax system, the set of rules determining how taxes have to be paid, inevitably means in practice that a tax will have different effects on different people, and an important area of tax analysis in economics is to try to clarify how the incentive effects and effects on wellbeing are distributed across the population being taxed.

These are the main factors that determine how a tax system should optimally be designed, as economists see it. We should try to find the appropriate balance between: keeping down the cost of the distortions to incentives on the one hand, and taking account of society's views concerning the fairness or equity of the distribution of the burden of taxation across the population on the other.

Although there is a very large economics literature concerned with analysing income taxation along these li-

nes, only a small part of it is concerned with income taxation in the context of the family, despite the fact that the majority of taxpayers live in family households, defined broadly to mean households consisting of at least two adults with or without dependent children, or of one adult with one or more dependent children. The reason for this is that the body of economic theory that tax economists normally draw upon was developed for the case of a single decision taker, dividing his¹ time between work and leisure, and using the income from employment to buy goods and services for his own consumption.

The obvious descriptive inaccuracy of this model was sometimes recognised, increasingly so as over the 1960's to 1980's family structures changed dramatically, with falling fertility and increasing female labour force participation. Nevertheless, the temptation was strong to try to analyse issues of income taxation *as if* the family could be treated as a single individual, so that standard methods and techniques could be applied. This is still the dominant approach,² but at least over the past three to four decades some economists have tried to develop models of family decision taking and to apply them to issues in family taxation.

The stimulus for this work, and its central theme, has been the issue of the choice of tax base for the personal income tax system, whether this is to be joint or individual income in the prototypical two-earner household. This body of work will be the focus of the present review. The following section outlines the main characteristics of the types of income tax system that are typically in existence.³ Section III reviews some theoretical

* Prof. (em.) Ray Rees war bis zum Jahr 2008 Professor für Volkswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität München und bis zum Jahr 2013 Programme-Direktor des dortigen Center for Economic Studies (CES).

1 In all but the most recent textbooks, the decision taker is always a man.

2 See for example the most recent book by a leading tax theorist, Tuomala (2016).

3 Tax theorists also consider forms of tax systems, usually referred to as „nonlinear taxation“ that have no exact real world counterparts, the aim being to explore more general ideas of how tax systems could and should be structured.

literature on the arguments for and against these alternatives for the design of a family taxation system, while Section IV gives a brief discussion of some of the empirical work done by German authors on the costs and benefits of switching from joint to individual taxation, and Section V concludes.

II. The Structure of Tax Systems

The personal income tax systems of virtually all countries take what economists call a „piecewise linear“ form. The type of income designated as the base of the tax system is divided into brackets, the lowest bracket is usually exempt from taxation, and then there is a series of increasing tax rates, called the marginal rates, that are constant within each successive bracket.⁴ The only apparent exception to this is the German tax system. Here, within the middle two of four tax brackets the tax rate increases linearly with income. This is an important feature of the tax system from the point of view of the present paper and will be further discussed below.

In the majority of countries, the tax base for two-earner households is the individual income of each earner. In principle, it is quite feasible to apply a different schedule of tax rates and income brackets to the income of each earner in the household and, as we discuss below, economic theory suggests arguments for doing so, at least in respect of income from employment. Alesina et al. (2011) have termed this „gender-based taxation“. However, in practice it is the norm to apply the same tax structure to the individual incomes, having the result that second earners will often, but not always, be paying lower marginal rates than primary earners,⁵ to an extent dependent on the widths of the tax brackets and the amount of the earnings difference between the primary and second earners. However, couples with close to equal incomes will very probably be in the same bracket, in contrast to the case of gender-based taxation.

A second important characteristic of systems with individual incomes as the tax base is that the marginal tax rate of one earner in the household is independent of the income of the other. In the remainder of this paper we will refer to systems in which the tax base is individual income but the same rate schedule is applied to each earner as „individual taxation“.

Although not in the majority, some of the economies in which the joint income of the two earners is taken as the tax base, in particular the USA, Germany and France, are among the world's largest. It is unnecessary to devote much space to define this system for a German reader. Its chief general characteristics are that by adding the couple's incomes, dividing them by a factor, most usually 2,⁶ and then applying the tax schedule to the resulting income, the two earners pay

the same marginal rate regardless of the size of the difference in their earnings, and an increase in the earnings of one person may raise the tax rate of the other. This latter effect is particularly strong in the German tax system, as opposed to the American, where an increment in the earnings of one person raises the tax rate of the other only if it shifts them into a higher tax bracket. Because, as mentioned above, the marginal tax rate increases with joint income in the central two brackets of the German system, over this range any increase in one person's income necessarily increases the tax rate of the other.

A further important feature of joint tax systems is what is often called the „income-splitting advantage“. A high income primary earner in a household in which the second earner has little or no income⁷ will: (a) pay less tax than a household with the same primary earner income but with a second earner working a significant number of hours, and (b) the same amount of tax as a household with two lower-wage earners working full time to get the same total income. This property of joint taxation is very important when we come to evaluate the fairness in the way it allocates the burden of income taxation across households.

An important feature of the tax systems of the middle- and high-income countries of the world over the past few decades has been a significant reduction in the number of the tax brackets and a steady decrease in the marginal tax rates in the top bracket(s). A further important, world-wide phenomenon is that of „bracket creep“, whereby the failure to adjust the bracket limits in line with inflation results in an increasing proportion of the taxed population moving into the higher tax brackets. Both these developments, which have taken place against the background of a significant increase in inequality of pre-tax wages and incomes in many of the major OECD countries, are relevant to the discussion of the relative merits of the different forms of tax system just outlined.

The above brief characterisations of the two tax systems reflect what economists perceive to be their main characteristics. The extent to which a tax system distorts incentives is usually referred to as the „efficiency effect“ of the tax, and the way in which it determines the distribution of the tax burden across households and individuals is called its „equity effect“. We now turn to an evaluation of the systems based on the two criteria of efficiency and equity in the allocation of the burden of raising a given tax revenue across households.

III. Evaluation

In this section we compare, from a theoretical point of view, the efficiency and equity effects of joint and individual taxation, and also discuss the issue of tax reform, the question of what happens to equity and effi-

⁴ This is true of the formal tax systems. However in many countries, certain kinds of transfers, for example child benefits or support payments to low-income workers, are withdrawn as the household's income increases, and this can cause *effective* marginal tax rates to be higher over lower ranges of the income distribution.

⁵ The primary earner is designated simply as the person with the higher earned income. On average in the OECD coun-

tries around 80 % of second earners are women.

⁶ Of course there are differences in detail between countries, for example in France joint income is divided by a factor that depends also on the number of children, so-called family-splitting.

⁷ In the OECD countries, on average in roughly one-third of households there is only a single earner.

ciency when we move from a joint to an individual tax system, since this is the type of change that is possibly of most relevance to the German economy.

1. Efficiency

The superiority of a system based on individual rather than joint income on efficiency grounds is reasonably well-established, despite some attempts in the theoretical literature to overturn that conclusion.⁸ The argument is based on a long-established principle of optimal taxation, the Ramsey Rule,⁹ in conjunction with some robust empirical evidence.

The Ramsey Rule is based on the idea that the loss of wellbeing resulting from the imposition of a tax on a person's labour supply is greater, the larger the amount by which it is distorted away from the level it would be at in the absence of that tax. It follows that the greater the distortion a given tax rate would cause for a particular, identifiable category of workers, the lower should be the tax on that category. The following numerical example illustrates the logic of the Ramsey Rule.

Assume that in the absence of an income tax worker A, who has a wage of 25 euros per hour, would work 160 hours a month, and worker B, with a wage of 18 euros per hour, would work 80 hours a month. A key piece of information is the responsiveness of each worker's labour supply (hours worked) to a fall in the wage rate. Assume that every 1 % fall in the wage causes a 0.1 % fall in A's labour supply but a 0.5 % fall in B's labour supply.¹⁰ Let a tax of 30 % be imposed on both workers, so that A's net wage falls to 17.50 euros and B's to 12.60 euros. In Table 1, we show the post-tax labour supplies, gross and net incomes and tax revenue.¹¹

Table 1: Effects of 30 % Income Tax

	Post-tax wage	Post-tax hours	Net income	Tax paid	Gross income
A	17.50	155	2712	1163	3875
B	12.60	68	857	367	1224
Total		223	3570	1530	5100

We assume that 1530 euros is the total tax revenue requirement. Because B's labour supply is much more responsive to changes in her (net) wage than A's, the reduction in her labour supply is much larger in both absolute and proportional terms.

In Table 2 we show the effects of differentiating the tax rates in the direction suggested by the Ramsey Rule, by imposing a lower tax of 15 %, on B, and a higher tax of 34.5 % on A, which allows us still to meet the tax revenue target of 1530 euros. We see that in comparison to

Table 1, A's labour supply is slightly lower but B's is significantly higher, and the overall falls in aggregate labour supply and gross income are significantly lower.

Table 2: Effects of Differential Taxation

	Post-tax wage	Post-tax hours	Net income	Tax paid	Gross income
A	16.40	154	2532	1330	3862
B	15.30	74	1132	200	1332
Total		228	3664	1530	5194

An alternative way of looking at this example is to suppose that we begin with a system of joint taxation in which A is the primary earner in a „representative household“ and B is the second earner. Both pay a marginal tax rate of 30 %, A works full time and B part time. Now change the system to one of individual taxation, with the tax rates as assumed in the example, where this representative household pays the same tax in total. Then the example shows that both earners can be made better off, because the gain to the second earner outweighs the loss to the primary earner. Essentially, we are trading off the two distortions: a small increase in the distortion to A's labour supply and a large reduction in the distortion to that of B, with a gain to the household overall.

What gives this example its practical significance is the fact that the elasticity values of 0.1 and 0.5 reflect the range of empirical measurements of male and female labour supply elasticities respectively. In fact, the estimates of the labour supply elasticities of „prime age in-work males“ vary from 0 to 0.1 %, while those of females vary from 0.3 % to more than 0.8 %.

When the example is translated to the economy as a whole, it suggests that the entire economy could be made better off by a move from joint to individual taxation, with no loss in tax revenue, because of the overall reduction in the distortion that the income tax system creates. Thus, the Ramsey Rule and the evidence on male and female labour supplies provide the main pillar of the argument that there are efficiency gains in replacing joint by individual taxation.¹²

However, an important fact, to add to the observation that female labour supply is much more sensitive to tax rates than that of men, is that whereas men, as primary earners, show a very high degree of uniformity in their labour supply – the large majority have full-time jobs and lifetime occupations or careers – female labour supply is much more heterogeneous, with, in the OECD countries, on average about one-third in full time work, one-third in part time work with wide variation in hours, and one-third not in the labour force.¹³

⁸ For theoretical papers that seek to do this, unsuccessfully in my view, see Piggott and Whalley (1996), Meier and Reiner (2012), (2015), and Corneo (2013).

⁹ So called because it was formulated by Frank Ramsey, the brilliant Cambridge mathematician and philosopher who made three fundamental contributions to economics, of which the Ramsey Rule is one, before dying at the tragically young age of 26. See Ramsey (1929).

¹⁰ The values 0.1 and 0.5 are measures of the responsiveness of labour supply to changes in the wage, and are called

the *elasticities* of labour supply.

¹¹ The figures in these tables have been quite drastically rounded, but without changing the lesson of the example.

¹² See Boskin and Sheshinski (1983) and Apps and Rees (1999) for details of the argument.

¹³ There is however quite wide variation across countries, with the Scandinavian countries having much higher proportions in full time work, while in Germany and the Southern European countries these proportions are much lower.

A sceptical reader may well therefore raise the objection: What happens in a household where there is only a single income, or a very low second income? Surely such a household will be made worse off, since the loss in primary earner's income may well not be compensated for by a gain in that of the second earner.

This point is both perfectly correct and important. Application of the Ramsey Rule only suggests that everyone in the economy *could* be made better off, but there may be losers as well as gainers if the tax reform is actually made. To take the argument further we need to clarify exactly who will be made worse off, and who better off, and also to discuss how society may judge the fairness of these changes. In other words, efficiency is only one part of the story, we also have to consider the question of equity. But before turning to this, we need also to consider some explanations for these important characteristics of household labour supply.

Why are there these differences in male and female wage elasticities and labour supply heterogeneity? In a standard economic model in which a worker's time is simply divided between „work“ and „leisure“ the answer has to be simply „tastes“ or „preferences“. For some reason beyond the scope of the model to explain, women react more strongly than men to changes in their net of tax wage rates, and many women simply prefer to stay at home and „consume leisure“ rather than go out to work.

The idea that these important differences in male and female labour supplies and elasticities are simply due to tastes or preferences for leisure as opposed to work however is obviously unsatisfactory. Both theory and empirical work suggest more compelling reasons.¹⁴ If we view the household not as a single individual but as a family, going through what we could call a „family life cycle“, the differences in labour supply choices are due not to gender *per se* but to a basic difference in the roles the individuals play in the household. It is absurd to view all time not spent in paid work as „leisure“. ¹⁵ Time-use studies show that time spent in producing goods and services for consumption within the household – above all child care, as well as the usual domestic chores such as cooking, cleaning, laundry, shopping and so on – is quantitatively more important (if we exclude sleeping) than time spent in „leisure activities“, and moreover there is significant specialisation in production within households, with second earners spending much more time on it than primary earners.

It is this additional margin of substitution that second earners have, together with the fact that most of them are women, that is the primary underlying cause of the difference in male and female elasticities and in the heterogeneity of labour supplies across households.

It is useful to look at this more closely in terms of the „family life cycle“, based not on the age of the head of the household, as is done in conventional economic studies, but rather in terms of phases through which a „typical“ family goes.¹⁶ When young people form a couple, they do not usually yet have children and are both fully employed. If and when they decide to have children, the situation typically changes dramatically, with one partner, usually the female, in the majority of cases reducing her hours of work or dropping out of the labour force entirely, at least until the children start school. Following the phase when the children are quite young, there is still a high demand for household goods, but many women also take part-time jobs. When the children have grown up and (possibly) left home, the mother has far more time available, but if she has not remained in the labour force over the previous couple of decades she will find it hard to find a well-paid full time job. Finally comes retirement. It is this life cycle pattern that basically accounts for the difference between male and female elasticities and labour supply heterogeneity.

Within this basic pattern, there are of course additional important determinants of second earner labour supply choices. The phase in the household's life cycle when children are young is of central significance because the decisions taken then on the labour supply of the second earner will have very important and persistent effects on her labour market opportunities – in terms of both wage rates and job possibilities – later in the life cycle. Probably the two single most important economic factors¹⁷ in the household's decision process in this vital phase are: the availability, quality and cost of non-parental child care; and the tax system.

The importance of the first factor has long been recognised in the comparison of female labour supplies in France and the Nordic countries, on the one hand, where high quality child care at subsidised prices is readily available, and in Germany and the Southern European countries, where such provision has historically been poor (at least in West Germany). This difference has been reflected not only in female labour force participation rates and proportions of women in full-time jobs, but also in fertility rates.

It might have been expected, or even hoped, by policy makers that low levels of female labour supply would be associated with larger family sizes, but that has not been the case. The correlation between female labour supply and completed fertility rates across the OECD countries is actually strongly positive, with Germany, Italy and Spain having the lowest fertility rates and female labour supplies, and France and the Nordic countries having the highest. The problems this presents for the low-fertility economies, for example in terms of declining populations and the challenges presented by in-

14 For a more detailed discussion of these see Apps and Rees (2009). See also Alesina et al. (2011).

15 To the non-economist, it may seem unnecessary to belabour this point, but unfortunately economic theory is still dominated by the idea of the simple division of time between work and leisure, and the habits of thought that this creates.

16 There are of course important variations on the „typical family“ described here, most importantly, if couples decide not to, or cannot, have children, and if they divorce or sepa-

rate. For the discussion of family taxation however, it suffices to focus on the life cycle described here.

17 Other relevant factors are: social norms affecting attitudes toward working mothers and participation by fathers in child care and household work; and the availability of all-day schooling. Social norms are not however immutable, they do change over time. In the Anglo-Saxon countries for example attitudes towards working mothers have changed considerably since the 1960's.

creasing age-dependency ratios,¹⁸ seem to have now been recognised by policy-makers, at least in Germany, where the result has been a large expansion in pre-school child care provision.

However, as this particular obstacle to female labour supply diminishes in importance, so the problems presented by the joint tax system will become more apparent. Quite rationally, when a young couple is anticipating starting a family, they will consider the financial consequences, including those arising from the change in time allocations that will be required – who is going to look after the child(ren)? In general, because of the gender wage gap,¹⁹ the loss of pre-tax income will be smaller if the female reduces her working hours than if the male does. Moreover, since her *net-of-tax* wage is generally lower under income-splitting than under individual taxation, because she is likely to be paying a higher marginal tax rate on her earnings in the former case, the argument for this is stronger under joint than under individual taxation. Then, for every hour she works the cost of bought-in child care acts as a further tax, which will typically be regarded as a subtraction from *her* earnings, since it would not be paid if she did not go out to work. And finally because, under the German system, the primary earner's marginal tax rate may very well fall as a result of the reduction in their joint income, this acts in effect as a subsidy to her reducing her labour supply. Once the children are present in the household, this calculation, done in reverse, provides a strong argument against it being worthwhile for her to increase her labour supply.

Under individual taxation on the other hand, not only will the gender wage gap be reduced, in after-tax terms, when the second earner's marginal tax rate is lower than that of the primary earner, but in addition his marginal tax rate is independent of whether she works or not. Thus the problem of combining family and career, though never easy, is less of a burden under individual than under joint taxation.

Moreover, it is not difficult to understand why this could actually increase fertility levels (provided appropriate child care possibilities exist). Typically, the levels of child benefit, either in the form of tax rebates per child or a straightforward cash transfer such as *Kindergeld*, are small compared to the full lifetime costs of raising children, and a second income, even after tax, can provide much higher levels of funding for larger families. Thus increasing female labour supply can present at least a partial solution to the problem of funding public expenditure in the face of increasing age-dependency ratios, not only by raising fertility levels but also by expanding the tax base.²⁰

One can therefore argue that if society were faced with a choice between which of the two tax systems to implement *ab initio*, joint or individual taxation, their respective efficiency effects would very strongly favour the latter. The higher distortion caused by the higher tax rate on primary (mainly male) earners would be more than compensated for by the much lower distortion achieved by the lower tax rate on second (mostly female) workers.

However, as mentioned earlier, societies with existing joint tax systems are not facing a *tabula rasa*. There would have to be a tax reform, and it is easy to demonstrate that as a result of this, some households are likely to be made worse off by a change from joint to individual taxation, namely those in which under the current system the second earner works very few hours or none at all.²¹ Such households will lose from the increase in primary earner tax rates and may gain little, if at all, from the reduction in second earner tax rates. Even if the economy as a whole gains overall, some people are worse off. Thus we must take into account the second set of effects of tax systems, those concerning distributional fairness or equity.

2. Equity

In 1990 the tax base for personal income taxation in the UK was changed from joint to individual income. The political pressure and support for this came not from economists arguing that this would bring about gains in economic efficiency, but rather from feminists and „women's liberation“ activists who viewed the existing joint taxation system as fundamentally unfair. Under it, a wife's income was regarded in law as the property of the husband, she was his dependant, subject to his authority and power to take decisions on her behalf. This was criticised on the grounds that it limited her role in decision making, restricted her independence and worsened her position within the household. Thus, at that time, the argument for moving from joint to individual taxation was essentially one of achieving a greater degree of fairness and equality *within the household*.

The modern economic theories of decision making within households, which began to be developed in the 1980's,²² were consistent with this view. The degree of power or influence women would have in household decisions was viewed as depending on the strength of their „outside options“, as determined for example by their capacity to earn income, together with such factors as divorce laws and rules of division of marital property and child custody after separation, and also on their wage rates, own wealth and contribution to household income.²³ On the whole, relatively little at-

18 The ratio of the proportion of the population above retirement age to the proportion of working age.

19 The difference between average male and female wages.

20 For further discussion see Apps and Rees (2004).

21 See Apps and Rees (1997), (1999), (2009).

22 See for example Apps, (1981), (1982), McElroy and Horney (1981), Manser and Brown (1980), and Apps and Rees (1988), though earlier forerunners were Samuelson (1956) and Becker (1965). For later developments see Konrad and Lommerud (1995), (2000) and Basu (2016). See Apps and Rees (2009) chs 2 and 3, for a fairly recent survey.

23 The relative weights placed on these factors vary among the different theoretical frameworks. For example, early models based on Nash bargaining theory placed most weight on outside options or „divorce threat points“, while later models took a more general approach. Apps, (1981), (1982) emphasized work-related human capital formation. Work based on Becker's early theories placed great emphasis on the „sex ratio“, the ratio between the number of marriageable men and women in the population at any given time.

tention was paid explicitly to the tax system, with the important exception of Apps (1981), (1982). Nevertheless, we would expect that a tax system that improved rather than inhibited the ability of women to combine career with family would be conducive to improving the position of women within the household, working through the factors just listed.

On the other hand, it must be kept in mind that the main function of the income tax system is to raise revenue to fund public expenditure, and there are limited possibilities in the design of its overall structure specifically to address the issue of the position of women, as second earners, within the household. For this purpose more specifically designed and targeted instruments are necessary.

For that reason, we would argue that, once we recognise the broad truth that individual taxation is superior to joint taxation in its effects on the position of women within the household, we should move on to place the emphasis, when comparing the equity effects of the two systems, on the issue of the distribution of wellbeing *across households*. Here, we have to recognise the importance of three empirical phenomena, two of which we have already discussed at some length: the importance of household production; the across-household heterogeneity in second-earner labour supply; and the degree of inequality in the primary earner wage distribution.

A strong intuition in support of joint taxation is that a household's wellbeing or standard of living is higher, the larger its total income from employment. This suggests that a move from joint to individual income as the tax base could have adverse equity effects because, in a tax system with marginal tax rates increasing in income, such a change can result in two households with the same aggregate income paying different amounts of tax, or even one with a higher joint income paying less tax, depending on the relative incomes of the primary and second earner. This would seem to violate the principles of both horizontal and vertical equity.²⁴

However, it is not just money income that determines a household's real living standard. We also have to take into account the value of the goods and services produced and consumed within the household. Where these are produced primarily by the (potential) second earner using time that could alternatively be spent earning market income, this *untaxed* contribution to the household's living standard may actually vary inversely with its total money income.

We illustrate this with an example. In household A the primary earner has an income of 100,000 euros a year, and the (potential) second earner is not in the labour force. In household B the primary earner has an income

of 60,000 euros a year and the second earner works full time for an annual income of 40,000 euros. Under simple income splitting the two households pay the same amount of tax.

Suppose alternatively there is an individual tax system with two brackets, a lower tax rate of 20 % and a higher tax rate of 30 % and the bracket limit, above which the higher rate is paid, is 58,000 euros. Then household A pays 24,200 euros and B pays 20,200 euros, which therefore appears to violate horizontal equity quite substantially. Moreover, we could vary the example by increasing one or both of the incomes in household B somewhat, so that it has a higher income than A, while still having it pay less tax, thus appearing to violate vertical equity.

These conclusions follow from taking total household income as a reliable measure of a household's wellbeing or capacity to pay. To argue this is however to assume that the domestic output of the (potential) second earner in household A, which may for example include a large amount of child care, is entirely valueless. At the same time, much of the income of household B may be spent on substitutes for these domestic goods, including child care, to replace the time not spent in household production by the second earner. When corrections are made for these factors, the level of wellbeing or living standard of household A may be at least as high as that of household B. The higher tax paid by household A may be viewed as implicitly correcting for the much higher value of *untaxed* household production that that household enjoys.

There is a further, so far unappreciated strand in the equity argument, which has become of increasing significance in the last few decades. This has been a period characterised by increasing wage and income inequality²⁵ and falling top tax rates²⁶ in the OECD countries. Now, in such an economy, under joint taxation the possibility of income splitting by high-income primary earners imposes a severe constraint on the extent to which the overall tax burden can be fairly allocated between households with very high standards of living on the one hand, and those that are in the low to middle ranges of the distribution of wellbeing on the other. Income-splitting could in fact be viewed as a means of tax avoidance:²⁷ having the second earner substitute household for market work is a perfectly legal means by which a high income primary earner can significantly reduce his tax bill. A recent theoretical paper²⁸ shows that given the current high degree of inequality at the top of the primary income distribution, ending the advantage of income-splitting to high income households by moving from joint to individual taxation leads to a more progressive tax system in which overall equity gains actually reinforce the efficiency gains of the tax reform.

²⁴ *Horizontal equity*: individuals with equal living standards or capacities to pay should be taxed equally. *Vertical equity*: the higher one's living standard or ability to pay the higher should be one's tax burden.

²⁵ See Atkinson (2015), Atkinson et al. (2011) and Piketty and Saez (2003).

²⁶ This very important development in the tax structures of

high income countries is thoroughly documented in Peter et al. (2010).

²⁷ By *tax avoidance* we mean the use of some means to reduce one's tax burden in accordance with prevailing tax law. This is in contrast to *tax evasion*, where the means used are against the law.

²⁸ Apps and Rees (2016).

IV. Empirical Studies for Germany

The construction of theoretical models is very important for organising and clarifying thought and achieving important insights, but in the end cannot be an entirely conclusive argument for important and far-reaching tax reforms. Careful empirical analyses based on high quality data are also indispensable.

There have been a number of empirical analyses which quantify the consequences of changing the tax base in Germany, and which give overall support to the case for moving from joint to individual taxation. Noteworthy among the earlier studies are the well-known papers by Beblo et al. (2004), and Steiner and Wrohlich (2004), (2008). The short but important paper by Decoster and Haan (2011) presents a thorough analysis of the effects of switching from income splitting to individual taxation, and, using several alternative ways of representing society's evaluation of the gains and losses to different household types, confirms the superiority of individual taxation. Finally, in a paper that represents the cutting edge of current research in this area, Fehr and Ujhelyiova (2012) considers the switch from joint to individual taxation combined with a change in the child benefit system. Here I give only a brief summary of their results.

Higher direct or indirect transfers to families, such as would result from increases in *Kindergeld*, increase fertility but reduce female labour supply in the aggregate. Replacing joint by individual taxation in a tax revenue-neutral way increases female labour supply significantly but also reduces fertility. However, a joint increase in fertility and female labour supply is possible if the government provides increased child care facilities funded by the additional tax revenue resulting from replacing joint by individual taxation. All households receive significant gains in welfare, with low-skilled households benefitting more than high-skilled. This paper therefore confirms the results of the earlier German studies while significantly extending the depth and sophistication of the empirical analysis.

V. Conclusions

This paper has compared and evaluated the economic effects of basing the family income tax system on joint and individual incomes respectively. It assumes in the latter case that the same system of tax rates is applied separately to the incomes of primary and second earners, and so in that sense is based on earnings and not on gender. The characteristics of second earner labour supply that account for the gains in both efficiency and equity that would result from this reform are, we would argue, based not on gender but on the role that second earners play in the household.

The paper has emphasised that the relaxation of the high tax disincentives to second earner labour supply resulting from a move to individual taxation could make an important contribution to solving the problems posed by an ageing population, as long as it is accompanied by improvements in the availability of good quality child care. There are signs that this argument is receiving increasing recognition.

An important new argument that has been advanced here emphasises the equity gains from ending the inco-

me-splitting advantage to high income primary earners. This tax avoidance possibility places a severe constraint on the ability of the tax system to allocate the overall tax burden fairly across households, a constraint that has become more apparent in the light of the growth in income inequality that has taken place over the last few decades.

References

- A. Alesina, A. Ichino, and L. Karabarbounis, 2011. Gender based taxation and the division of family chores. *American Economic Journal: Economic Policy* 3(2), 1-40.
- P. F. Aapps 1981. *A Theory of Inequality and Taxation*. Cambridge: CUP.
- P. F. Aapps 1982. Institutional inequality and tax incidence, *Journal of Public Economics*, 18, 217-42.
- P. F. Aapps and R. Rees, 1988. Taxation and the household. *Journal of Public Economics* 35, 355-69.
- P. F. Aapps and R. Rees. 1997, Household production and collective labor supply, *Journal of Political Economy*, 105, 1, 178-190.
- P. F. Aapps and R. Rees. 1999, On the taxation of trade within and between households, *Journal of Public Economics*, 73, 2, 241-264.
- P. F. Aapps and R. Rees., 2004. Fertility, taxation and family policy *The Scandinavian Journal of Economics*, 106, 4, 745-764.
- P.F. Aapps and R. Rees, 2009. *Public Economics and the Household*. Cambridge: Cambridge University Press.
- P.F. Aapps and R. Rees, 2016. Optimal taxation, inequality and household labour supply. *CESifo Working Paper nr. 5845*.
- A. B. Atkinson, 2015. *Inequality: What Can Be Done?* Cambridge, Mass: Harvard University Press.
- A. B. Atkinson, Thomas Piketty, and Emmanuel Saez. 2011. „Top incomes in the long run of history.“ *Journal of Economic Literature* 49 (1): 3-71.
- K. Basu, 2006. Gender and say: A model of household behaviour with endogenously determined balance of power. *The Economic Journal*, 116, 558-580.
- M. Beblo, D. Beninger and F. Laisney, 2004. Family tax splitting: A microsimulation of its potential labour supply and intra-household welfare effects in Germany, *Applied Economics, Quarterly*, 50(3), 233-250.
- G. Becker, 1965. A theory of the allocation of time. *The Economic Journal*, 75493-517.
- M. Boskin and E. Sheshinski, 1983. Optimal tax treatment of the family: Married couples. *Journal of Public Economics* 20, 281-297.
- G. Corneo, 2013. A note on the taxation of couples under income uncertainty. *Finanzarchiv*, 69(1), 129-134.
- A. Decoster and P. Haan, 2011. A switch from joint to individual taxation is welfare improving, *DIW Discussion Paper, Berlin*
- H. Fehr and D. Ujhelyiova, 2012. Fertility, female labour supply and family policy. *German Economic Review*, 14(2), 138-165.
- K. Konrad and K. Lommerud, 1995. Family policy with non-cooperative families. *Scandinavian Journal of Economics* 97, 581-601.
- K. Konrad and K. Lommerud, 2000. The bargaining family revisited. *Canadian Journal of Economics*, 33(2), 471-87.
- M. Manser and M. Brown, 1980. Marriage and household decision taking: a bargaining analysis. *International Economic Review*, 21(1), 31-4.
- M. B. McElroy and M. Horney, 1981. Nash-bargained decisions: Towards a generalisation of the theory of demand. *International Economic Review*, 22, 333-49.

- V. Meier and H. Rainer, 2012. On the optimality of joint taxation for noncooperative couples. *Labour Economics* 19, 633-641.
- V. Meier and H. Rainer, 2015. Pigou meets Ramsey: Gender-based taxation with non-cooperative couples. *European Economic Review*, 77, 28-46.
- K. S. Peter, S. Buttrick, and D. Duncan. 2010. „Global reform of personal income taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries.“ *National Tax Journal* 63(3): 447-478.
- J. Piggott and J. Whalley, 1996. The tax unit and household production, *Journal of Political Economy*, 104, 398-418.
- T. Piketty, and E. Saez. 2003. „Income inequality in the United States, 1913-1998.“ *Quarterly Journal of Economics* 118 (1): 1-39.
- P. A. Samuelson, 1956. Social indifference curves. *Quarterly Journal of Economics*, 70, 1-22.
- V. Steiner and K. Wrohlich, 2004. Household taxation, income splitting and labor supply incentives – a microsimulation study for Germany. *CESifo Economic Studies*. 50, 541-568.
- V. Steiner and K. Wrohlich, 2008. Introducing family tax splitting in Germany: How would it affect the income distribution, work incentives and household welfare? *Finanzarchiv*, 64(1), 115-142.
- M. Tuomala, 2016. *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford: Oxford University Press.

Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung

Prof. Dr. HANNO KUBE, LL.M. (Cornell), Heidelberg*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Sozialpolitische Gestaltungsanliegen und leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung II. Bedeutung der Einkommensteuer für eine leistungsfähigkeitsgerechte Ehegatten- und Familienbesteuerung III. Das Steuersubjekt der Einkommensteuer – normativer und praktikabler Individualismus IV. Objektives und subjektives Nettoprinzip – Grundlagen und Abgrenzungen V. Einkommensbesteuerung von Ehegatten <ul style="list-style-type: none"> 1. Freiheitssichernde Erfassung der Ehegatten als Erwerbsgemeinschaft 2. Häftige Ertragsteilnahme nach dem Leitbild der Gleichheit 3. Der freiheits- und gleichheitsgrundrechtliche Rechtfertigungsbedarf einer Abschaffung des Ehegattensplittings | <ul style="list-style-type: none"> 4. Einkommensteuerrechtliche Nachzeichnung ehelicher Unterhaltsverpflichtungen? 5. Ehegattenbesteuerung unter den Bedingungen eines proportionalen Steuertarifs VI. Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Kindern <ul style="list-style-type: none"> 1. Die familiäre Unterhaltsgemeinschaft 2. Familienleistungsausgleich – Ausgestaltung und Abstimmungsfragen 3. Familienrealsplitting als gebotene Alternative – Anerkennung pflichtbestimmten, existenzbezogenen Aufwands 4. Familientarifsplitting – Schwierigkeiten der Begründung VII. Unterhaltsleistungen an Eltern VIII. Fazit und Blickweitung |
|--|--|

Das einkommensteuerrechtliche Ehegattensplitting steht erneut im Fokus der Politik. Weil das dem Ehegattensplitting zugrunde liegende Konzept der ehelichen Erwerbsgemeinschaft freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich fundiert ist, sind Vorschläge zur isolierenden Individualbesteuerung der Ehegatten rechtfertigungsbedürftig, dies ganz unabhängig vom geltenden Steuertarif. Die Familie ist dagegen nicht Erwerbs-, sondern pflichtbestimmte Unterhaltsgemeinschaft. Die Unterhaltsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu seinen Kindern wie gegebenenfalls auch zu seinen Eltern sollten deshalb durch ein Familienrealsplitting abgebildet werden.

Income splitting taxation for married couples is again being questioned in the political arena. The underlying concept of collective earnings of the spouses is based on constitutionally protected freedom and equality. Proposals for individual taxation of the spouses therefore require particular justification, independently of the applicable tax tariff. Families, on the other hand, are communities of mutual support. Statutory alimony payments of the taxpayer to his children and – possibly – to his parents should therefore be regarded as expenses reducing the tax assessment basis.

I. Sozialpolitische Gestaltungsanliegen und leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung

Steuerpolitik erscheint nicht selten als Sozialpolitik. Steuerrechtsänderungen sollen sich durch die Überzeugungskraft sozialpolitischer Gestaltungsanliegen rechtfertigen. Die Abschaffung des Ehegattensplittings, so die Argumentation, erleichtere es beiden Ehepartnern, sich beruflich zu entfalten; zugleich würden der Wirtschaft hierdurch Arbeitskräfte zugeführt. Ein familienfreundliches Steuerrecht wirke Kinderarmut entgegen, gewährleiste familiäres Wohlergehen und könne auch dazu dienen, die mitunter prekäre Lage von Alleinerziehenden zu verbessern.

Entsprechende Änderungen des Ehegatten- und Familiensteuerrechts mögen Effekte wie die genannten haben. Doch ist den auf diese Effekte aufbauenden Argumentationen entgegenzuhalten, dass ehe- und familienpolitische Zielsetzungen dem verfassungsgemäßen Steuersystem nicht immanent sind, sondern als steuersystemfremde Sachanliegen erscheinen, die von außen an das Steuerrecht herangetragen werden¹. Verfassungsrechtlicher Maßstab der Steuerausgestaltung ist die Lastengleichheit gem. Art. 3 Abs. 1 GG, die sich –

ergänzt durch die Vorgaben der Freiheitsgrundrechte – als Gebot der Besteuerung nach dem Maß der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Zweck der Steuer ist es nicht, Sozialpolitik ins Werk zu setzen, sondern staatliche Einnahmen zu generieren. So ist das Steuerrecht von dem normativen Leitbild bestimmt, dass der wirtschaftlich Leistungsfähige stärker zur steuerlichen Staatsfinanzierung beitragen soll als der wirtschaftlich weniger Leistungsfähige.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip leitet auch die verfassungsgemäße Ausformung der Ehegatten- und Familienbesteuerung an. Eheleute und Familien sind mithin nach ihrer Leistungsfähigkeit zu besteuern, nicht im Hinblick auf ein wünschenswertes Gesellschaftsmodell. Ehe- und familienpolitische Maßnahmen gehören in ihren finanziellen Aspekten auf die Ausgabenseite der Staatsfinanzen, nicht auf die Einnahmenseite.

II. Bedeutung der Einkommensteuer für eine leistungsfähigkeitsgerechte Ehegatten- und Familienbesteuerung

Die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung von Eheleuten und Familien ist, konzentriert man sich auf die

* Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksich-

tigung des Finanz- und Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168.

großen Steuern, vor allem Sache des Einkommensteuerrechts. Nur das Einkommensteuerrecht vermag es, den Menschen detailgenau in seinem persönlichen Status zu erfassen. Die Umsatzsteuer vermittelt sich dagegen in der Anonymität des Marktes und greift, sieht man von punktuellen sachlichen Befreiungsmöglichkeiten ab, ohne Rücksicht auf die Lebensumstände zu. Im Ergebnis belastet die Umsatzsteuer gerade Familien aufgrund deren erheblicher – zumal vergleichsweise inelastischen – Nachfrage nach Konsumgütern stark. Folgt man der verfassungsrechtlich fundierten Annahme, dass das Vielsteuersystem² in seiner Gesamtheit die verschiedenen Manifestation der Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen tatbestandlich aufzunehmen hat, um eine freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtsteuerbelastung zu erreichen³, dann ergibt sich aus den Eigenschaften der Umsatzsteuer umso mehr, dass gerade das Einkommensteuerrecht für die Umstände besonders sensibel sein muss, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Eheleuten und Familien bestimmen⁴.

III. Das Steuersubjekt der Einkommensteuer – normativer und praktikabler Individualismus

Als hergebrachte, von Art. 106 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich rezipierte Steuerart ist die Einkommensteuer Personensteuer. Sie bemisst sich nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen⁵. Auch ehelich und familiär eingebundene Personen werden von der Einkommensteuer als Einzelne erfasst. Dies ist bewährtes Recht, entspricht (steuer-)verfassungsrechtlich, insbesondere grundrechtlich, dem Konzept des normativen Individualismus⁶, erscheint aber gleichwohl nicht zwingend. So kennt das Verfassungsrecht den originären grundrechtlichen Schutz von Personenmehrheiten, die sich zur gemeinschaftlichen Freiheitsentfaltung zusammenfinden (Art. 19 Abs. 3 GG); der Personenmehrheit selbst wird in diesem Fall die Grundrechtsträgerschaft zugesprochen, um den Grundrechtsschutz zugunsten der sich gemeinschaftlich Entfaltenden zu verstärken⁷. Im Ertragsteuerrecht ist die Körperschaft, hinter der die Anteilseigner stehen, als solche Subjekt der Körperschaftsteuer, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft anknüpft⁸ und die deren Bestand – vorbehaltlich von im Kern missbrauchsverhindernden Regelungen wie § 8c KStG – unabhängig von der Zusammensetzung der Gruppe der Anteilseigner anerkennt⁹. Mitunternehmenschaften werden immerhin als

Subjekte der Einkünfteerzielung, also für den Zweck der Einkünfteermittlung, gesondert betrachtet¹⁰. So erscheint es verfassungsrechtlich und steuerrechtsdogmatisch nicht von vornherein ausgeschlossen, auch Eheleute und Familien einkommensteuerrechtlich als Einheiten zu erfassen, sie also als nicht weiter ausdifferenzierende, eine gemeinsame wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisende Subjekte der Einkommensteuer zu begreifen¹¹.

Eine derartige Zuordnung der persönlichen Steuerpflicht könnte dem grundrechtlich-institutionellen Schutz von Ehe und Familie durch Art. 6 Abs. 1 GG in besonderer Weise Rechnung tragen. Allerdings ginge die einkommensteuerrechtliche Subjektstellung von Eheleuten oder auch Familien als Einheiten mit ganz erheblichen Herausforderungen einher, die im Ergebnis gegen eine solche Erfassung sprechen. So würde sich die einheitliche einkommensteuerliche Betrachtung von Ehepaaren und Familien über jedwede zivilrechtliche Einzelzuordnung von Vermögenswerten, auch über die Grenzen von Betriebsvermögenssphären, hinwegsetzen. Steuererhebliche Wirtschaftsbeziehungen zwischen den beteiligten Personen sieht sich nicht angemessen berücksichtigen. Schwierigkeiten ergäben sich zudem bei der Verzahnung mit anderen Steuern, insbesondere mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer. All dies belegt, dass das hergebrachte Verständnis der Einkommensteuer als Steuer der Einzelperson praktisch unumgänglich ist.

IV. Objektives und subjektives Nettoprinzip – Grundlagen und Abgrenzungen

Die eheliche und familiäre Einbindung des einzelnen Einkommensteuerpflichtigen ist somit auf Ebene des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips in Ansatz zu bringen. Nach dem objektiven Nettoprinzip sind von den Erwerbseinnahmen als Bruttobemessungsgrundlage der Einkommensteuer die Erwerbsaufwendungen in Abzug zu bringen¹². Was für den Erhalt und die Verbesserung der Erwerbsgrundlage eingesetzt wird, steht für die (Bemessung der) Steuer nicht zur Verfügung, ist in diesem Sinne nicht disponibel. Der Staat partizipiert mit der Einkommensteuer am Nettoertrag, zehrt aber nicht die Ertragsgrundlage auf. Das BVerfG sieht das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlich unmittelbar verankert an¹³, das objektive Nettoprinzip dagegen nur im Umfang des Folgerichtigkeitsgebots¹⁴. Soweit die Einkommensteuer auch verfassungsrecht-

2 Dazu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 52 ff.

3 Kube, in FS Hufen, 2015, S. 191 (197 f.).

4 So auch Seiler, in: Blanke, Die Reform des Sozialstaats zwischen Freiheitlichkeit und Solidarität, 2007, S. 183 (192).

5 Becker, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, 1970; Könemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 2001.

6 v. d. Pfordten/Kähler, Normativer Individualismus in Ethik, Politik und Recht, 2014; auf dieses Konzept verweisen im vorliegenden Zusammenhang auch Englisch/Becker, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 13.

7 Isensee, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IX, 3. Aufl. 2011, § 199 Rz. 1 ff.

8 Ausführlich Palm, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, S. 485 ff.

9 Zum Trennungsgrundsatz Hey, in: Tipke/Lang (FN 2), § 11 Rz. 1.

10 Hennrichs, in: Tipke/Lang (FN 2), § 10 Rz. 14.

11 Anders kategorisch Bareis/Siegel, StuW 2016, S. 306 (306 f.) – in diesem Heft.

12 Hey, in: Tipke/Lang (FN 2), § 8 Rz. 54 ff.

13 Aus jüngerer Zeit BVerfGE 93, 121 (134 ff.); 107, 27 (46 ff.); 116, 164 (180); 117, 1 (30 f.); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 132, 179 (189); 135, 126 (144 f.); 137, 350 (367).

14 BVerfGE 93, 121 (136); 99, 88 (95); 99, 280 (290); 101, 132 (138); 101, 151 (155); 105, 73 (126); 116, 164 (180); 117, 1 (31); 120, 1 (29); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (231); 123, 111 (120 f.); 126, 268 (278); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 132,

lich (Art. 106 Abs. 3 GG) als Ist-Ertragsteuer zu verstehen ist¹⁵, dies insbesondere in Abgrenzung von der Vermögensteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) als Sollertragsteuer¹⁶, spricht allerdings viel dafür, das objektive Nettoprinzip in der gleichen verfassungsrechtlichen Grundlage verwurzelt zu sehen wie das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst; dies freilich verbunden mit der Zuerkennung angemessener legislativer Gestaltungsräume¹⁷. Im Zusammenhang mit der Ehegatten- und Familienbesteuerung erlangt das objektive Nettoprinzip in jedem Fall insoweit Bedeutung, als Erträge individuell zuzuordnen sind.

Das subjektive Nettoprinzip trägt der Tatsache Rechnung, dass der Einkommensteuerpflichtige, noch bevor er seine Erwerbsgrundlage pflegen kann, einen existenziellen persönlichen und familiären Lebensbedarf zu decken hat. Auch das zur Deckung dieses Bedarfs Erforderliche steht für die (Berechnung der) Steuer nicht zur Verfügung¹⁸. Der Steuerstaat kann erst dann partizipieren, wenn der Steuerpflichtige seine Existenz gesichert hat. Zu Recht sieht das BVerfG das subjektive Nettoprinzip deshalb als direkt in Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG sowie Art. 6 Abs. 1 GG verankert an¹⁹. Das Sozialstaatsprinzip kommt hier in seiner freiheitssichernden, das Soziale in der gesellschaftlichen Sphäre gewährleistenden Funktion zum Tragen, dies im Unterschied zum Sozialstaat als hoheitlich gewährenden Sozialleistungsstaat²⁰. Im Vergleich ist das subjektive Nettoprinzip danach – zu Recht – stärker verfassungsrechtlich verankert als das objektive Nettoprinzip²¹. Dass existenzbezogene, privat veranlasste Aufwendungen einkommensteuerrechtlich gleichwohl nur in – legislativer Gestaltung zugänglichen – Grenzen anerkannt werden (§§ 10 ff., §§ 33 ff. EStG), während Betriebsausgaben und Werbungskosten in grundsätzlich unbegrenzter Höhe in Abzug gebracht werden können, dürfte seinen wesentlichen Grund darin haben, dass die Einkommensteuer die Grenze zu den Konsumsteuern wahren muss. Denn die private Veranlassung indiziert Konsum. Gehört eine private Aufwendung allerdings zu dem existenznot-

wendigen, im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips zu berücksichtigenden Bedarf, dann ist der Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zutreffend²² und die sich über den anwendbaren Tarif ergebende Minderung der Steuerschuld folgerichtig. Der degressive Effekt, der sich in diesem Fall unter den Voraussetzungen eines progressiven Tarifverlaufs ergibt, ist dann alleinige Konsequenz aus der im Ausgangspunkt stehenden Tarifprogression und nicht etwa sozial ungerecht. Das sozialstaatliche Bedürftigkeitsprinzip, das das sozialstaatliche Geben auf der Ausgabenseite der Staatsfinanzen anleitet²³, spielt in diesem Zusammenhang keinerlei Rolle. Der nach dem subjektiven Nettoprinzip gebotene Abzug des existenznotwendigen Bedarfs von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage führt eben nicht zu einer dem Bedürftigkeitsprinzip zu unterstellenden sozialstaatlichen „Entlastung“ oder gar „Subvention“²⁴, sondern folgt unmittelbar aus dem verfassungsrechtlichen Gebot des grundrechtsschonend gemäßigten Zugriffs auf den Einkommensteuerpflichtigen.

V. Einkommensbesteuerung von Ehegatten

1. Freiheitssichernde Erfassung der Ehegatten als Erwerbsgemeinschaft

Dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip haben auch die Ehegatten- und die Familienbesteuerung zu genügen. Das BVerfG geht dabei von der Grundannahme 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“²⁵. Die grundsätzliche Annahme, dass die Eheleute eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden, spiegelt eine Realität wieder, an die auch die ehe-, unterhalts- und – insbesondere für die Fälle der Gütergemeinschaft und der regelmäßig gewählten Zugewinnngemeinschaft – güterrechtliche Vorstellung von den Ehepartnern als Wirtschaftsgemeinschaft anknüpft²⁶. Zugleich ist diese

179 (189); 136, 127 (144); 137, 350 (366); 138, 136 (181).

15 Zur Anknüpfung des Verfassungsgebers an die hergebrachten Steuerarten BVerfGE 7, 244 (252); zur Bedeutung der historischen Auslegung im Bereich von Art. 105 und 106 GG auch Vogel, StuW 1971, S. 308 (314).

16 BVerfGE 93, 121 (137).

17 Zur diesbezüglichen Kritik *Lepsius*, JZ 2009, S. 260 ff.

18 Hey, in: Tipke/Lang (FN 2), § 8 Rz. 70 ff.

19 BVerfGE 82, 60 (78 ff.); 82, 198 (206 ff.); 87, 153 (169 ff.); 99, 216 (233 f.); 99, 246 (259 ff.); 99, 268 (271 f.); 99, 273 (276 ff.).

20 Zu diesen Dimensionen des Sozialstaatsprinzips Kube, in: DStJG 29 (2006), S. 11 (14 f.).

21 Anders offenbar *Bareis/Siegel*, StuW 2016, S. 306 (307) – in diesem Heft, die es als „strittig“ ansehen, „ob ein ‚subjektives Nettoprinzip‘ gelten soll“.

22 Siehe zur weiteren Diskussion, insbesondere zum Kriterium der Pflichtbestimmtheit, unten VI.3.

23 Becker, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 137 ff.; Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 423.

24 So aber *Bareis/Siegel*, StuW 2016, S. 306 (307 f.) – in diesem Heft.

25 BVerfGE 61, 319 (345 f.); 133, 377 (416); s. auch Lang, StuW 2016, S. 101 (114).

26 Nicht nur die Gütergemeinschaft, sondern auch die Zuge-

winnngemeinschaft ist zivilrechtlich vom Gedanken getragen, dass die Ehepartner eine Wirtschaftsgemeinschaft sind und insbesondere gemeinsam Anteil am Erwerb haben; dies spiegelt sich nicht nur im Zugewinnausgleich (§§ 1371 bis 1390 BGB) wider, sondern auch in der wechselseitigen Verpflichtungsbefugnis bei Geschäften zur Deckung des Lebensbedarfs (§ 1357 BGB), in der Eigentumsvermutung zugunsten des Gläubigers des anderen Partners (§ 1362 BGB), in der eingeschränkten Verfügungsbefugnis über eigenes Vermögen (§ 1365 BGB) und im Versorgungsausgleich (§ 1587 BGB); s. *Baumgarten/Houben*, StuW 2014, S. 116 (122); all diese Vorschriften verschweigen *Bareis/Siegel*, DStR 2015, S. 456 (458) („verbleibt jedem Ehegatten sein selbst erwirtschaftetes Einkommen“). Im Fall der nur sehr selten gewählten Gütertrennung (nach der Erhebung von *Baumgarten/Houben*, StuW 2014, S. 116 (123) werden in 95 % der Fälle die Gütergemeinschaft oder die Zugewinnngemeinschaft eingegangen) werden die Eheleute oftmals die Einzelveranlagung wählen, die vom Bild der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft wegführt (dies schon, um Privatvermögen gegenüber unternehmerischen Risiken abzusichern; nach BVerfGE 133, 377 (417) ist die Zusammenveranlagung auch im Fall der Gütertrennung allerdings von der Befugnis des Gesetzgebers, eheliche Wirtschaftsgemeinschaften typisierend zu erfassen, gedeckt).

Annahme aber auch und vor allem verfassungsrechtlich begründet²⁷. Denn Art. 6 Abs. 1 GG verbürgt das Grundrecht der Ehepartner, ihre gemeinsamen Lebensverhältnisse selbstbestimmt zu regeln, und damit auch selbstbestimmt darüber zu entscheiden, welcher Partner in welchem Umfang zur Erwirtschaftung des Lebensunterhalts am Arbeitsmarkt beiträgt oder aber für die Lebensgrundlagen im häuslichen Bereich sorgt²⁸. Diese Selbstbestimmung wird im Steuerrecht dadurch gewährleistet, dass die internen Gestaltungen der Eheleute nicht als Anknüpfungsmerkmal für differenzierende einkommensteuerrechtliche Regelungen herangezogen werden, sondern dass das Steuerrecht an dieser Stelle entscheidungsneutral bleibt²⁹. Wirksam umgesetzt wird dies durch die einkommensteuerrechtliche Betrachtung der Eheleute als Erwerbsgemeinschaft, mithin durch die Zusammenschau der durch beide Partner erwirtschafteten Erträge im Wege der Summenbildung³⁰ (Konzept der Globaleinkommensbesteuerung³¹).

Aufgrund dieser kraftvollen verfassungsrechtlichen Fundierung sind empirische Erhebungen darüber, in welchem genauen Umfang Eheleute tatsächlich eine Erwerbsgemeinschaft bilden³², im vorliegenden Zusammenhang nur sehr eingeschränkt von Belang. Gleich ob im Einzelfall arbeitsteilig in eine Tasche gewirtschaftet wird oder nicht: Art. 6 Abs. 1 GG schirmt die eheliche Lebensgestaltung vor einkommensteuerrechtlicher Differenzierung ab³³. Diese Abschirmung, dieses staatliche Nichtdifferenzieren und damit auch Nichtwissenmüssen, ist gerade die Essenz des freiheitsgrundrechtlichen Schutzes der Entscheidungsautonomie der Ehegatten. Auch in anderen Bereichen hängt die grundrechtliche Freiheitsgewährleistung selbstverständlich nicht davon ab, in welchem Umfang und auf welche Weise von der Freiheit Gebrauch gemacht wird³⁴. So wird mit der einkommensteuerrechtlichen Annahme der ehelichen Erwerbsgemeinschaft gerade nicht vom Sein auf das Sollen geschlossen³⁵, sondern das einfachrechtliche

Steuerrecht vielmehr vom verfassungsrechtlichen Freiheitsschutz her entfaltet. Vom Sein unzulässig auf das Sollen schließt, wer Erwerbsgemeinschaften zählt, bewertet und daraus normative Schlüsse zieht.

2. Häftige Ertragsteilhabung nach dem Leitbild der Gleichheit

Während die Summierung der in der Ehe erwirtschafteten Erträge die Entscheidungsneutralität der Besteuerung sichert, führt diese Summierung als solche unter den Bedingungen der Steuerprogression allerdings zu einer Benachteiligung der Eheleute im Verhältnis zu Nichtverheirateten. Dies hat das BVerfG schon 1957 erkannt und die Anwendung des nicht modifizierten progressiven Tarifs auf zusammenveranlagte Eheleute („Ehestrafsteuer“) als Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG beurteilt³⁶. Kurz darauf, im Jahr 1958, wurde deshalb das Ehegattensplitting eingeführt, wie es im Grundsatz bis heute existiert³⁷. Die dem Ehegattensplitting zugrunde liegende Idee der häftigen Teilhabung beider Ehepartner an den gemeinschaftlich erwirtschafteten Erträgen entspricht ihrerseits den zivilrechtlichen Ausprägungen des Bildes einer Wirtschaftsgemeinschaft³⁸ und vor allem auch dem normativen Leitbild der Gleichheit gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Nur die jeweils häftige Ertragszuordnung bringt zum Ausdruck, dass die berufliche Tätigkeit einerseits und die Sicherung der häuslichen Lebensgrundlagen andererseits gleichermaßen zur Ertragserzielung beitragen und entsprechende Wertschätzung erfordern; dies unabhängig davon, wer in welchem Umfang welchen Part übernimmt³⁹. Beim Ehegattensplitting wird also von einem gemeinsamen Marktauftritt aufgrund arbeitsteiligen Zusammenwirkens ausgegangen. Beide Ehepartner partizipieren an der Erwerbsquelle, folglich wird die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beider Partner gemehrt⁴⁰. Die häftige Er-

27 Hierauf gehen *Englisch/Becker*, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 41 ff. („Keine steuerliche Erwerbsgemeinschaft allein kraft familienrechtlicher Wertung“, mit Hinweis darauf, dass das „Postulat der Einheit der Rechtsordnung“ hier nicht durchschlage) im betreffenden Abschnitt ihrer Untersuchung nicht ein; *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, S. 19 (31) erkennen zwar, dass es sich beim Ehegattensplitting „um eine Fragestellung mit normativem Charakter“ handelt, „die auf der Grundlage von Werturteilen entschieden werden muss“, verschweigen aber die diesbezügliche Verbindlichkeit des Verfassungsrechts.

28 BVerfGE 61, 319 (346 f.); 133, 377 (410); *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (169).

29 Dass Eheleute ihre Entscheidungen mitunter ohne Rücksicht auf die steuerlichen Konsequenzen treffen, steht freilich nicht der Tatsache entgegen, dass die Zusammenveranlagung die Entscheidungsneutralität des Einkommensteuerrechts für diejenigen sichert, die auf die steuerlichen Konsequenzen achten; dies wird von *Englisch/Becker*, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 74 f. (mit Verweis auf die oftmals zu beobachtende Inelastizität des Arbeitsangebots des Mannes) nicht hinreichend berücksichtigt.

30 Auch *Sandweg*, DStR 2014, S. 2097 (2099).

31 *Homburg*, StuW 2000, S. 261 (262); *ders.*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 83.

32 Dazu *Baumgarten/Houben*, StuW 2014, S. 116 ff.; *Englisch/Becker*, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 47 ff.; *dies.*, DB 9/2016, S. S3 (S4); *Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, S. 316 (318 ff.) – in diesem Heft.

33 *Gerz*, SteuK 2016, S. 99 (102).

34 Zum Konzept des grundrechtlichen Schutzbereichs *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (FN 7), § 191 Rz. 56 ff.

35 So der diesbezügliche Vorwurf von *Bareis/Siegel*, StuW 2016, S. 306 (310 ff.) – in diesem Heft.

36 BVerfGE 6, 55.

37 Zur Begründung BT-Drucks. 3/260, 34; der Gesetzgeber nahm damit Abstand von vormaligen Regelungen in Preußen, im Deutschen Reich und im Nationalsozialismus, nach denen die Einkünfte der Ehefrau den Einkünften des Ehemannes progressionswirksam hinzugerechnet wurden, dies zum Teil allerdings unter Ausnahme von Einkünften, die die Frau in abhängiger Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden Betrieb erwirtschaftet (im Nationalsozialismus vor allem in der Rüstungsindustrie); vgl. dazu *Gerz*, SteuK 2016, S. 99 (100).

38 Siehe dazu für die Fälle der Gütergemeinschaft und der Zugewinnngemeinschaft oben V.1., dort auch zur Abgrenzung des Falles der Gütertrennung.

39 *P. Kirchhof*, NJW 2000, S. 2792 (2793); *Merkt*, DStR 2009, S. 2221 (2223) („Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Haus- oder Berufarbeit handelt“); nach der Erhebung von *Baumgarten/Houben*, StuW 2014, S. 116 (130) ist die Verteilung der Arbeitszeit zwischen den Ehepartnern unter Berücksichtigung von Erwerbs- und Hausarbeit in 90 % der Fälle gleichmäßig; auch *Gerz*, SteuK 2016, S. 99 (102).

40 *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (169); die diesbezügliche Kritik am Ehegattensplitting von *Bareis/Siegel*, DStR

tragszuordnung ist daher auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips angesiedelt⁴¹; sie geht jedweder Einkommensverwendung in der Konsumsphäre voraus⁴² und kommt deshalb auch nicht in den Anwendungsbereich der Schenkungsteuer. Wenn das BVerfG formuliert, beim Ehegattensplitting finde ein „Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit“ statt⁴³, ist dies in genau diesem Sinne zu verstehen.

Mit dem Ehegattensplitting werden Eheleute, denen keine entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten offenstehen, zudem Eheleuten gleichgestellt, die in der Lage sind, ihre Einkünfte über Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, Arbeitsverträge oder andere Modelle aufzuteilen („faktisches Splitting“), um die Steuerprogression zu mindern⁴⁴. Auch insoweit ist Gleichbehandlung geboten. Denn es ist keineswegs sichergestellt, dass Leistungsbeziehungen in Familiengesellschaften oder auch aufgrund von Arbeitsverträgen zwischen Eheleuten schon infolge des Fremdvergleichsgrundsatzes immer so ausgestaltet werden wie unter Dritten⁴⁵.

Weil und soweit die Einkommensunterschiede, die unter den Voraussetzungen der Steuerprogression einen substantiellen Splittingeffekt begründen, vor allem in den Ehen auftreten, in denen Kinder zu versorgen sind⁴⁶, bewirkt das Ehegattensplitting darüber hinaus eine sehr effektive Familienförderung⁴⁷. Doch erscheint diese im Begründungszusammenhang des Ehegattensplittings als Rechtsreflex, nicht dagegen als Element der Begründung⁴⁸.

3. Der freiheits- und gleichheitsgrundrechtliche Rechtfertigungsbedarf einer Abschaffung des Ehegattensplittings

Mit der Anerkennung der ehelichen Erwerbsgemeinschaft und der jeweils hälftigen Ertragszuordnung an die beiden Eheleute trägt die Ehegattenbesteuerung somit den grundrechtlichen Gewährleistungen der ehelichen Freiheit (Art. 6 Abs. 1 GG) und der Gleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) Rechnung⁴⁹. Wenn nun vorgeschlagen wird, das Ehegattensplitting mit dem Ziel abzuschaffen, stärkere Anreize dafür zu setzen, dass die Ehefrau eine Berufstätigkeit aufnimmt oder aus-

baut, dann stellt sich die Frage, ob ein solches Vorhaben seinerseits als – alternative – steuerrechtliche Ausgestaltung der Ehe i.S.v. Art. 6 Abs. 1 GG verstanden werden kann oder ob es nicht vielmehr zu einem staatlichen, steuernden Eingriff in den Raum der ehelichen Freiheit führt. Legt man zugrunde, dass gerade das Konzept der Erwerbsgemeinschaft die durch Art. 6 Abs. 1 GG gebotene ehebezogene Entscheidungsneutralität des Einkommensteuerrechts sichert, dann wird man ohne weiteres zu dem Schluss kommen, dass sich eine Individualbesteuerung der Eheleute als rechtfertigungsbedürftiger Eingriff in die Freiheit, das eheliche Zusammenleben nach eigenen Vorstellungen zu gestalten, darstellt⁵⁰. Denn die Individualbesteuerung begünstigt unter den Bedingungen des progressiven Tarifs eindeutig das Modell der Berufstätigkeit beider Eheleute. Die kumulierte Steuerlast ist am geringsten, wenn beide Partner exakt gleich viel verdienen; sie steigt umso mehr, je stärker sich die Einkommen der Partner unterscheiden⁵¹.

Zur Rechtfertigung wird auf den Gleichstellungsauftrag gem. Art. 3 Abs. 2 GG⁵² oder auch auf volkswirtschaftliche und arbeitsmarktpolitische Erwägungen⁵³ rekurriert. Die Berufung auf Art. 3 Abs. 2 GG ist insoweit voraussetzungsreich, als sie von einer zu überwindenden Ungleichheit in der faktischen Freiheit ausgeht; dabei stellt sich die dogmatische Frage, ob diese Ungleichheit steuerrechtsinduziert sein soll oder ob hier eine weitgreifende, Rechtsgüter verrechnende Kompensation bezweckt wird; im Ergebnis erscheint sehr fraglich, ob der durch eine Abschaffung des Ehegattensplittings bewirkte tiefgreifende Eingriff in Art. 6 Abs. 1 GG durch den Gestaltungsauftrag des Art. 3 Abs. 2 GG zu rechtfertigen ist⁵⁴. Volkswirtschaftliche und arbeitsmarktpolitische Erwägungen sind eindeutig steuersystemexterne und auch jenseits der Abstimmung rechtlicher Freiheiten liegende Ziele; das Eheleben wird hier, um den Preis der individuellen Freiheit und Gleichheit, in den Dienst geplanter gesamtgesellschaftlicher Wohlfahrt gestellt⁵⁵. In jedem Fall liegt, um dies nochmals zu betonen, die (erhebliche) Rechtfertigungslast für die durch eine Abschaffung des Ehegattensplittings bewirkte Setzung des finanziellen, freiheitsverkürzenden Anreizes, eine Berufstätigkeit aufzunehmen, beim Staat⁵⁶.

2015, S. 456 (459) („Steuerliche Leistungsfähigkeit kann nur beim einzelnen Bürger vorliegen“) geht also ins Leere.

41 Siehe oben IV.

42 Anders *Bareis/Siegel*, StuW 2016, S. 306 (313 f.) – in diesem Heft.

43 BVerfGE 61, 319 (346).

44 *P. Kirchhof*, DB 9/2016, S. S1.

45 So aber *Bareis/Siegel*, StuW 2016, S. 306 (314) – in diesem Heft.

46 Siehe zum Splittingeffekt in seiner Abhängigkeit von der Höhe der Einkommensdifferenz die Grafiken bei *Broer*, BB 2013, S. 2208 (2209) und bei *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, S. 19 (20).

47 *Löhr/Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand, 2011, S. 31 ff.; *Sandweg*, DStR 2014, S. 2097 (2099).

48 So ausdrücklich auch *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (169) („Das Ehegattensplitting dient nicht der Förderung von Kindern“); Ehe und Familie sind im Rahmen von Art. 6 Abs. 1 GG je eigenständige verfassungsrechtliche Schutzgüter; s. dazu *Gräfin Nesselrode*, Das Spannungsverhältnis zwischen Ehe und Familie in Art. 6 des Grund-

gesetzes, 2007, S. 164 ff.; zum nur mittelbaren Bezug des Ehegattensplittings zu Kindern auch *Sandweg*, DStR 2014, S. 2097 (2102).

49 Der Gleichheit dient darüber hinaus die Erstreckung des Ehegattensplittings auf den Fall der eingetragenen Lebenspartnerschaft durch § 2 Abs. 8 EStG im Anschluss an BVerfGE 133, 377; dazu kritisch *Löhr/Serwe* (FN 47), 2011.

50 *Broer*, BB 2013, S. 2208 (2212).

51 *Sandweg*, DStR 2014, S. 2097 (2100) (Anreiz „zu einer möglichst homogenen Verteilung des Einkommenserwerbs“).

52 So *Englich/Becker*, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 76 ff.; *dies.*, DB 9/2016, S. S3 (S4).

53 *Broer*, BB 2013, S. 2208 (2212) weist freilich auf potentiell nachteilige Effekte einer Abschaffung des Ehegattensplittings auf Personenunternehmen hin.

54 Ablehnend *Langenfeld*, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Mai 2016, Art. 3 Abs. 2 Rz. 66.

55 Siehe zum Problem bereits oben I.

56 Ähnlich ist der im Sommer 2016 von Bundesfamilienministerin *Schwesig* unterbreitete Vorschlag eines „Familiengeldes“ zu beurteilen. Wenn danach Eltern, die beide be-

Eine entsprechende Rechtfertigungslast ergibt sich aus der durch eine Abschaffung des Ehegattensplittings verursachten, benachteiligenden Ungleichbehandlung aller Ehen, in denen die beiden Partner nicht gleich viel verdienen, gegenüber der Doppelverdiener Ehe mit gleich hohem Einkommen wie auch gegenüber Familiengesellschaften und besonderen arbeitsvertraglichen Gestaltungen. In der Sache geht es in dieser gleichheitsrechtlichen Dimension, auf den Punkt gebracht, um die rechtliche Anerkennung häuslicher, oftmals familiärer Arbeit im Verhältnis zur Berufstätigkeit und im Verhältnis zu denjenigen, die in der Lage sind, sich durch rechtliche Gestaltungen Vorteile zu verschaffen.

Diese freiheits- und gleichheitsgrundrechtliche Erkenntnis enthebt von dem Vorwurf, es sei das Ehegattensplitting, das Fehlanreize setze, indem es die Alleinverdiener Ehe bevorzuge und die Ehefrau unzulässig an den Herd binde⁵⁷. Es gilt, die Argumentation vom Kopf auf die freiheits- und gleichheitsgrundrechtlichen Füße zu stellen. Ausgehend von einem im freiheitlichen Staat verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauen in die Freiheitsfähigkeit der Menschen sichert das Ehegattensplitting die Entscheidungsneutralität des Steuerrechts und damit dessen Freiheitlichkeit. Das Vorhaben, das Ehegattensplitting abzuschaffen, um vermeintliche Fehlanreize zu beseitigen, ist deshalb letztlich von Misstrauen gegenüber der auf gegenseitigem Respekt gegründeten gemeinschaftlichen Freiheitsentfaltung in der Ehe getragen. Das Vorhaben hat paternalistische Züge⁵⁸.

Entscheiden sich die Eheleute, Berufstätigkeit und häusliches Wirken in bestimmter Weise aufzuteilen oder auch einkommensneutral umzuschichten, dann wird sich das geltende Ehegattensteuerrecht dazu freiheitsermöglichend neutral verhalten⁵⁹. Wenn freilich durch die zusätzliche Arbeitsaufnahme eines Ehepartners ein Zusatzverdienst entsteht, dann steigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Erwerbsgemeinschaft, entsprechend steigt der Grenzsteuersatz. Dies bewirkt aber keinen steuerrechtssystematisch spezifischen Anreiz, eine Alleinverdiener Ehe als solche zu erhalten⁶⁰, sondern ist schlichte Konsequenz aus der Umsetzung der Idee der Erwerbsgemeinschaft in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Steuerprogression⁶¹. Hier gilt nichts anderes als beim einzelnen Steuerpflichtigen, bei dem niemand auf die Idee käme, den höheren Grenzsteuersatz bei höherem Einkommen als Anreiz zu deuten, vom Bemühen um zusätzliches Einkommen Abstand zu nehmen.

rufstätig sind und ihre Wochenarbeitszeit auf 32 bis 36 Stunden reduzieren, bis zu zwei Jahre lang 300 € im Monat erhalten sollen, dann setzt diese Subvention einen freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich rechtfertigungsbedürftigen Anreiz zur Doppelverdiener Ehe.

57 In diese Richtung aber *Sacksofsky*, FR 2010, S. 119 (121); *Schuler-Harms*, FPR 2012, S. 297 (299 f.); *Bareis/Siegel*, DStR 2015, S. 456 (456 f.); *Becker/Englisch*, DB 9/2016, S. S3.

58 Zur grundsätzlichen Unzulässigkeit paternalistischen Staatshandelns gegen den Willen des Grundrechtsträgers *Murawiek*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 2 Rz. 209 ff.; s. auch *Kube*, in: Anderheiden u. a., Paternalismus und Recht, 2006, S. 145 ff.

59 *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (170).

4. Einkommensteuerrechtliche Nachzeichnung ehelicher Unterhaltsverpflichtungen?

Mit der hälftigen Zuordnung der Einkünfte trägt das Ehegattensplitting nach verbreiteter Ansicht zugleich typisierend den ehelichen Unterhaltspflichten Rechnung (unterhaltsrechtlicher Halbteilungsgrundsatz)⁶². Würde das Splitting abgeschafft werden, sei danach das Realsplitting gem. § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG in der Höhe unbegrenzt auf Fälle der intakten Ehe auszudehnen (Vorschlag eines Ehegattenrealsplittings)⁶³. Das steuerliche Ergebnis würde sich dabei allerdings – bei erheblich gesteigertem Verwaltungsaufwand – kaum vom Ergebnis des Ehegattensplittings unterscheiden⁶⁴.

So schlüssig diese – das Ehegattensplitting ergänzend abzustützen bestimmte – Argumentation auf den ersten Blick erscheint, setzt sie doch voraus, dass es einkommensteuerrechtlich geboten ist, Unterhalt beim Leistenden abzugsfähig und beim Leistungsempfänger steuerbar zu stellen. Ob ein solches Gebot besteht, kann für den Fall des Ehegattenunterhalts aber dahingestellt bleiben⁶⁵. Denn die das Ehegattensplitting begründenden Rechtsgedanken der ehelichen Erwerbsgemeinschaft und der jeweils hälftigen Ertragszuordnung an die beiden Ehepartner stehen auf freiheits- und gleichheitsgrundrechtlicher Grundlage, also auf verfassungsrechtlichem Fundament, für sich. Der einkommensteuerrechtliche Blick konzentriert sich bei Eheleuten deshalb richtigerweise auf den gemeinsamen Erwerb, nicht auf die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen.

5. Ehegattenbesteuerung unter den Bedingungen eines proportionalen Steuertarifs

Perspektivisch bleibt zu erwägen, welche Auswirkungen ein Übergang zu einem proportionalen Einkommensteuertarif auf die Ehegattenbesteuerung hätte. Vorstellbar ist der Übergang zu einem solchen Tarif als wesentliches Element einer auf Steuervereinfachung gerichteten Einkommensteuerreform. Möglicherweise wird sich auch das zunehmend digitalisierte, automatisierte und von vermehrten Quellensteuerabzügen geprägte Besteuerungsverfahren als Impulsgeber für die Einführung eines linearen Regelsteuersatzes erweisen⁶⁶.

An der verfassungsrechtlichen Gebotenheit der einkommensteuerrechtlichen Annahme der ehelichen Erwerbsgemeinschaft und der hälftigen Ertragszuordnung ändert sich durch eine neue Tarifaufgestaltung freilich nichts. Auch bei proportionalem Steuertarif ist deshalb davon auszugehen, dass die Ehegatten gemeinsam an der Erwerbsquelle teilhaben und dass ih-

60 So aber *Becker/Englisch*, DB 9/2016, S. S3, die ihre Argumentation auf die Inelastizität des Arbeitsangebots von Männern aufbauen; vgl. auch *Rees*, StuW 2016, S. 324 (326 ff.) – in diesem Heft.

61 So auch *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 2013/2014, Rz. 636; *Sandweg*, DStR 2014, S. 2097 (2100); *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (171).

62 *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (170).

63 *Gerz*, SteuK 2016, S. 99 (102).

64 *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, S. 2009 (2010).

65 Näher zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen unten VI.3.

66 *P. Kirchhof*, DB 9/2016, S. S1 (S2).

nen die Erträge aus dieser Quelle je zur Hälfte zuzurechnen sind. Soweit in den im Raum stehenden Flat Tax-Modellen eine Entlastung niedriger Einkommen durch die nur anteilige Einbeziehung der ersten Einkommensbestandteile oberhalb des Grundfreibetrags in die Bemessungsgrundlage vorgesehen ist (Sozialausgleichsbetrag)⁶⁷, greift diese Entlastung mithin auch für die den Ehepartnern durch das Splitting zugewiesenen Einkommensbeträge.

Eine interessante Änderung gegenüber dem derzeitigen System brächte der Übergang zu einem proportionalen Steuersatz allerdings insoweit mit sich, als eine zusätzliche Arbeitsaufnahme in der ehelichen Erwerbsgemeinschaft dann ebenfalls dem proportionalen Steuersatz unterliefe, der Einstiegssteuersatz für den an den Arbeitsmarkt herantretenden Ehepartner also nicht mit dem hohen Grenzsteuersatz der Eheleute bei progressivem Tarifverlauf identisch wäre. Wer das derzeitige System der Ehegattenbesteuerung unter Verweis auf „geringe Arbeitsanreize für den Zweitverdiener“ kritisiert⁶⁸, sollte also nicht das freiheits- und gleichheitsgewährleistende Konzept der ehelichen Erwerbsgemeinschaft in Frage stellen, sondern vielmehr den Progressionstarif.

Dies zeigt, dass das Modell des Ehegattensplittings in seinem Kern tarifindifferent ist und sich darauf beschränkt, Einkünfte freiheits- und gleichheitsgerecht personal zuzuordnen. Die soziale Mäßigung der Steuerlast bleibt auch in diesem Zusammenhang Sache der allgemeinen Regelungen. So erscheint § 32a Abs. 5 EStG im Ergebnis als Vorschrift, die – als Tarifvorschrift – letztlich nur deklaratorisch das Individualsteuerprinzip bestätigt.

VI. Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Kindern

1. Die familiäre Unterhaltsgemeinschaft

Kinder sind in ihrer familiären Einbindung nicht Teil einer Erwerbsgemeinschaft, wie sie durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützt wird⁶⁹. Sie tragen in aller Regel nicht zum Erwerb der Eltern bei und verlassen, sobald sie selbst erwerbstätig werden, die Lebensgemeinschaft mit den Eltern. Kinder sind vielmehr Teil der familiären Erziehungs-, Beistands- und Unterhaltsgemeinschaft; gleich ob diese Gemeinschaft aus Vater, Mutter und Kind besteht oder aus einem alleinerziehenden Elternteil mit Kind⁷⁰. Verfassungsrechtlich ist die familiäre Gemeinschaft in der Gewährleistung des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG fundiert, nach der die „Pflege und Erziehung der Kinder ... das natürliche Recht der Eltern und die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht“ sind. In dieser nachdrücklich

formulierten, dem Schutz des Kindes zu dienen bestimmten Pflichtbindung unterscheidet sich Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG von allen anderen Grundrechten und Wertentscheidungen des Grundgesetzes⁷¹; dies umso mehr, als Art. 6 Abs. 2 Satz 2 GG das Gewicht der elterlichen Verantwortung noch dadurch unterstreicht, dass nach dieser Vorschrift die staatliche Gemeinschaft über die Betätigung von Elternrecht und Elternpflicht „wacht“.

2. Familienleistungsausgleich – Ausgestaltung und Abstimmungsfragen

Das Zivilrecht nimmt diese verfassungsrechtlichen Wertungen auf, indem es u.a. den Kindesunterhalt umfassend und differenziert ausformt (§§ 1601 ff. BGB). Das Einkommensteuerrecht zeichnet die zivilrechtlichen Unterhaltsbeziehungen dagegen bislang nicht nach, sondern berücksichtigt die kindbedingten Aufwendungen der Eltern als Minderungen deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit allein im Umfang des existenziellen Sachbedarfs des Kindes (Kinderfreibetrag, derzeit 2.304 € pro Elternteil) sowie eines ebenfalls von der Höhe des elterlichen Erwerbs unabhängigen Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs (derzeit 1.320 € pro Elternteil) (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG, Familienleistungsausgleich).

Alternativ zum Abzug dieser Freibeträge steht das Kindergeld (§§ 62 ff. EStG), das zunächst – im laufenden Veranlagungszeitraum – monatlich ausgezahlt wird (190 € für das erste und zweite Kind, 196 € für das dritte Kind, 221 € für jedes weitere Kind; § 66 EStG). Zur Entscheidung über den Verbleib des Kindergeldes oder aber den Abzug der Freibeträge von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer unter Anrechnung des Kindergeldes kommt es erst aufgrund der Günstigerprüfung gem. § 31 Satz 4 EStG. Diese Verfahrensweise wird zu Recht als intransparent kritisiert⁷². Denn die monatliche Auszahlung des Kindergeldes verschleiert die einkommensteuerrechtlich vorrangige Maßgeblichkeit der Freibeträge für die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung der Eltern⁷³. Die schon während des Veranlagungszeitraums vorgenommene Auszahlung des Kindergeldes rechtfertigt sich gleichwohl dadurch, dass sie einen stetigen Ausgleich laufender Kosten bewirkt. Zudem kann das Kindergeld in diesem System nach Ende des Veranlagungszeitraums ohne weiteres als bedarfsgerecht bemessene und zeitgerecht erbrachte, im Ergebnis endgültige Sozialleistung verbleiben, wenn die steuerpflichtigen Bruttoeinkünfte für einen steuerlichen Freibetragsabzug mit entsprechender finanzieller Auswirkung nicht ausreichen⁷⁴. Die materiellen und auch administrativen Vorteile, die diese Verzahnung mit sich bringt, wiegen die rechtssystematische Fragwürdigkeit und die Intransparenz

67 P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 432 ff.

68 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2013/2014, Rz. 640 ff.; Englisch/Becker, IFSt-Schrift Nr. 510, 2016, S. 76.

69 Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168 (169 f.).

70 Wenn Haupt/Becker, DStR 2013, S. 734 (736) argumentieren, auch die familiäre Unterhaltsgemeinschaft sei Erwerbsgemeinschaft, weil § 1619 BGB die Kinder zu ergänzenden Dienstleistungen in Haus und Geschäft verpflichtete, dann überbetonen sie eine althergebrachte Norm in ihrer inhaltlichen, zumal heutigen Bedeutung und konfundieren

letztlich das familiäre, solidarische Innenverhältnis mit dem originären, gemeinsamen, planvollen Marktauftritt der Eheleute nach außen.

71 P. Kirchhof, in: Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 21 (1986), S. 117 (124 f.); Höfling, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 155 Rz. 29 ff.

72 BVerfGE 108, 52 (75); auch Seiler (FN 4), S. 183 (194).

73 Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009 (2011); Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168 (172).

74 Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168 (172).

der Verquickung einer steuerrechtlichen Abzugsposition mit einer genuinen Sozialleistung auf.

Schwerer als das vorübergehend unentschiedene Nebeneinander von Kinderfreibeträgen und Kindergeld fällt dagegen die unklare systematische Abstimmung des Familienleistungsausgleichs mit der darüber hinausgehenden Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ins Gewicht. Der Gesetzgeber des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 hat die vormalige, zum Veranlagungszeitraum 2006 eingeführte, im Ergebnis unglückliche Unterscheidung zwischen erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten (zunächst in § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1 sowie § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F., sodann – zusammengefasst – in § 9c EStG a.F.⁷⁵) aufgegeben⁷⁶ und den Abzug derartiger Kosten wiederum – zutreffend⁷⁷ – einheitlich auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzip geregelt⁷⁸. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist der Abzug nunmehr zulässig i.H.v. zwei Dritteln der Aufwendungen, die für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i.S.v. § 32 Abs. 1 EStG anfallen, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Es gilt, wie schon zuvor, eine Höchstgrenze i.H.v. 4.000 € je Kind. Diese Begrenzung in der Höhe erscheint, nach Zumutbarkeitsgesichtspunkten, zulässig⁷⁹. Es bleibt gleichwohl die Frage nach dem systematischen und auch inhaltlichen Verhältnis zum Familienleistungsausgleich, namentlich zu den Freibeträgen gem. § 32 Abs. 6 EStG⁸⁰.

Alleinerziehenden steht darüber hinaus ein Entlastungsbetrag nach § 24b EStG zu, der auf der Annahme erhöhter kindbedingter Aufwendungen Alleinerziehender beruht. Diese Annahme erscheint allerdings fraglich, weil sich wirtschaftliche Schwierigkeiten Alleinerziehender typischerweise – und vorbehaltlich der durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigten Kinderbetreuungskosten – nicht aus höheren Aufwendungen für das Kind, sondern aus unzureichendem Einkommen ergeben, was aber einkommensteuerrechtlich bereits durch die Nichtbesteuerung nicht vorhandener Einkünfte abgebildet wird. § 24b EStG erweist sich damit

als sozialpolitisch motivierte, vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abweichende Fördermaßnahme, dies mit hier fragwürdigem Progressionseffekt⁸¹.

3. Familienrealsplitting als gebotene Alternative – Anerkennung pflichtbestimmten, existenzbezogenen Aufwands

Jenseits der systemimmanenten Ausgestaltungsfragen des in § 32 und §§ 66 ff. EStG geregelten und durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 und § 24b EStG ergänzten Familienleistungsausgleichs ist aber grundsätzlich zu erwägen, ob es die Natur der Familie als Beistands- und Unterhaltsgemeinschaft nahelegen könnte, nicht an einzelne, existenznotwendige Mindestbedarfe der Kinder anzuknüpfen und diese in Abzugspositionen bei den Eltern zu übersetzen, sondern vielmehr die zivilrechtlich vorgegebenen Unterhaltsbeziehungen einkommensteuerrechtlich widerzuspiegeln, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung aller Beteiligten zu gewährleisten (Familienrealsplitting)⁸². Während aufgrund der unmittelbaren freiheits- und gleichheitsgrundrechtlichen Fundierung der Ehe als Erwerbsgemeinschaft und damit des Ehegattensplittings dahinstehen kann, ob eine solche Widerspiegelung für den Fall der Ehe geboten ist (Ehegattensplittings)⁸³, könnte für die Familie, die nicht Erwerbs-, sondern Unterhaltsgemeinschaft ist, eine ausdrückliche einkommensteuerrechtliche Nachzeichnung der tatsächlichen oder auch virtuellen Unterhaltsleistungen in Betracht kommen, ja nach Maßgabe von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG erforderlich sein.

Infolge der in § 32 Abs. 6 EStG vorgesehenen Abzugsbeschränkungen bestreiten Eltern den Kindesunterhalt gegenwärtig oftmals aus teilweise versteuertem Einkommen⁸⁴. Zugleich ist dieser Unterhalt aber gesetzlich zwingend vorgeschrieben, der Aufwand in diesem Sinne pflichtbestimmt. In seiner Entscheidung zur doppelten Haushaltsführung aus dem Jahr 2002 hat das BVerfG hervorgehoben, dass es „für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit ... nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen“ ankomme, „sondern jedenfalls

75 Dazu noch ausführlicher Kube, in FS Brudermüller, 2014, S. 419 (423 ff.).

76 Die Unterscheidung litt vor allem darunter, dass sie mit der Kategorie der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten die Kinderbetreuung zu einer erwerbsdienlichen Obliegenheit unwidmete. Die Erwerbsneutralität des familiären Lebens, die die alte Rechtsprechung zugrunde gelegt hatte, wurde damit verkannt, die Freiheit aus Art. 6 GG nicht in ihrer Eigenständigkeit neben der Freiheit aus Art. 12 GG gesehen. Kinderbetreuungskosten konnten nach der Regelung – insbesondere bei Geringverdienern – zu negativen Einkünften und zum Verlustvortrag führen, bei Mitunternehmenschaften zu Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters; bei Gewerbetreibenden minderten die Kosten auch die Gewerbesteuer; all dies aufwandsabhängig und progressionswirksam. Kritisch auch P. Kirchhof, NJW 2000, S. 2792 (2795); Seiler, (FN 4), S. 183 (192); ders., Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, S. 101; anders in der Bewertung dagegen Leisner-Egensperger, FR 2010, S. 865 (868) („Erweiterung der Erwerbsbezogenheit der Belastungen“); Sacksofsky, FR 2010, S. 119 (122 f.).

77 Auch P. Kirchhof, NJW 2000, S. 2792 (2795) („Der Kinderbetreuungsbedarf entsteht, weil Kinder zu betreiben sind, nicht weil die Eltern erwerben wollen.“).

78 Der Änderungsgesetzgeber hat zur Begründung allerdings nur darauf verwiesen, dass durch die Neuregelung „der Nachweis- beziehungsweise Prüfaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und auf Seiten der Verwaltung reduziert“ werde; BT-Drucks. 17/5125, 54.

79 Siehe dazu allgemein oben IV.

80 So auch Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009 (2011).

81 So auch Seiler (FN 4), S. 183 (191); ders., Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, S. 103.

82 Befürwortend Lang, StuW 1983, S. 103 (123 f.); ders., StuW 2016, S. 101 (114); Deutscher Juristentag 1988, Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, Bd. II/2, Sitzungsberichte, S. N 213; Deutscher Juristentag 1994, Verhandlungen des 60. Deutschen Juristentages, Bd. II/2, Sitzungsberichte, S. O 201; Wendt, in FS Tipke, 1995, S. 47 (67 ff.); Kanzler, FamRZ 2004, S. 70 (79 f.); P. Kirchhof, DB 9/2016, S. S1.

83 Siehe dazu oben V.4.

84 P. Kirchhof, DB 9/2016, S. S1.

auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands⁸⁵ stehe „nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers“. Dieser habe vielmehr „die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.“⁸⁵ Der VI. Senat des BFH betont zur Feststellung der Abzugsfähigkeit seinerseits das Kriterium der Pflichtbestimmtheit des Aufwands⁸⁶. Schon mit Blick auf das Verhältnis zwischen Ertrag- und Konsumsteuern wird das eher formale Kriterium der (vor allem gesetzlichen) Pflichtbestimmtheit allerdings die eher inhaltliche Abgrenzung zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre nicht gänzlich ablösen können. So lassen sich zahlreiche gesetzlich vorgeschriebene Aufwendungen benennen, die steuerrechtlich eindeutig als einkommensteuerunerheblicher Konsum einzuordnen sind und deshalb allenfalls als Entgelt im Sinne der Umsatzsteuer erscheinen. Zugleich konkretisiert der Topos der Pflichtbestimmtheit aber den Gedanken der Indisponibilität, die auf eine einkommensteuerrechtliche Abzugsfähigkeit gerade auch auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips hindeutet. Diese Erkenntnisse lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass dann, wenn in der Sache existenzsichernde Aufwendungen getätigt werden, die Pflichtbestimmtheit der Aufwendungen besonders nachdrücklich dafür streitet, diese zum Abzug zuzulassen.

Der zivilrechtliche Unterhalt betrifft die Existenz des Menschen. Er ist im Eltern-Kind-Verhältnis – in Ausgestaltung von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG – gesetzlich zwingend in §§ 1601 ff. BGB vorgeschrieben. Dies spricht klar dafür, ihn auf Ebene des subjektiven Nettoprinzips bei den Eltern einkommensmindernd in Ansatz zu bringen, § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (Geschiedenen- und Getrenntlebendenunterhalt als Sonderausgabe) also system-⁸⁷ und verfassungsgerecht zu ergänzen⁸⁸. Dementsprechend hat das BVerfG schon 1982 festgestellt, dass der Gesetzgeber die unvermeidbare und „unabweisbare Sonderbelastung“ der Eltern durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern „ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht lassen“ darf⁸⁹. Gleich ob Barunterhalt oder aber, in der intakten Familie, Naturalunterhalt geleistet wird, wird zur Quantifizierung im Steuervollzug

auf die zivilgerichtlich entwickelten Unterhaltsleitlinien zurückgegriffen werden können, namentlich die Düsseldorf-Tabelle. Ist Barunterhalt geschuldet, wird dieser aber nicht erbracht, muss der einkommensteuerrechtliche Abzug schon nach Maßgabe des Abflusprinzips gem. § 11 Abs. 2 EStG freilich scheitern.

Auf Seiten des unterhaltsempfangenden Kindes stellt sich die Frage nach der Steuerbarkeit der Leistung. Das Kind erwirtschaftet den Unterhalt zwar nicht durch eigenen Marktauftritt, auch nicht als Mitglied einer Erwerbsgemeinschaft. Immerhin hängt die Unterhaltsgröße aber von der Höhe der Einkünfte des Leistenden ab, woraus sich eine gewisse, mittelbare Verbindung zur Erwerbssphäre ergibt. Der Gesetzgeber mag sich deshalb dafür entscheiden, den empfangenen Kindesunterhalt steuerbar zu stellen, also § 22 Abs. 1a EStG (Geschiedenen- und Getrenntlebendenunterhalt als sonstige Einkünfte) zu ergänzen⁹⁰. Dies würde zu einer Gleichbehandlung mit Familiengesellschaften und mit Fällen arbeitsvertraglicher Eltern-Kind-Beziehungen führen, bei denen der Abzug auf Seiten der Eltern ebenfalls mit einem steuerbaren Zufluss auf Seiten des Kindes einhergeht, sei es aufgrund von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 19 Abs. 1 EStG oder einer anderen steuerbegründenden Norm. Anders als in der Erwerbsgemeinschaft werden dem Kind die Einkünfte der berufstätigen Eltern dabei nicht direkt anteilig zugerechnet. Vielmehr ist hier von einer steuerbaren Leistungsbeziehung innerhalb der Unterhaltsgemeinschaft auszugehen. Das Kind kann sodann, in seiner Person, den Grundfreibetrag in Abzug bringen. Im Ergebnis wird es sich – vorbehaltlich weiterer Einkünfte – in sehr niedrigen Progressionszonen bewegen, bei einem proportionalen Tarif den Sozialausgleichsbetrag geltend machen können⁹¹.

Mit einem neben das Ehegattensplitting tretenden Familienrealsplitting würde die grundrechtliche Elternpflicht gem. Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG nicht nur im Zivilrecht, sondern auch im Einkommensteuerrecht überzeugend umgesetzt werden. Der Gleichheitsgerechtigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) wäre ebenfalls gedient, weil Familien, die keine Gestaltungsmöglichkeiten haben, mit Familiengesellschaften und mit Familien, die – gut beraten – arbeitsvertragliche Beziehungen ausformen, gleichgestellt würden⁹².

Der Verwaltungsaufwand für die hinzutretende Veranlagung der Kinder dürfte sehr überschaubar bleiben⁹³, weil sich der zugrunde zu legende Unterhalt nach den Unterhaltsleitlinien bestimmt. Die für die

85 BVerfGE 107, 27 (49); später auch in BVerfGE 112, 268 (280) (Kinderbetreuungskosten); 122, 210 (234 f.) (Pendlerpauschale).

86 Siehe die Beschlüsse des BFH v. 17.7.2014: VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13, VI R 72/13; zur Diskussion des Topos der Pflichtbestimmtheit *Cropp*, FR 2016, S. 58 ff.; *Cropp/Schober*, FR 2016, S. 837 ff.

87 Siehe zu dem „massiven inneren Widerspruch“ im Verhältnis zwischen dem Zivilrecht (rechtlich statuierte Unterhaltspflicht) und dem derzeitigen Einkommensteuerrecht (Versagung der Beachtlichkeit) *Hey*, in: *Tipke/Lang* (FN 2), § 8 Rz. 75 m.w.N.

88 Danach konkretisiert das Familienrealsplitting das Leistungsfähigkeitsprinzip (so grundsätzlich auch *Hey*, in: *Tipke/Lang* (FN 2), § 8 Rz. 76 ff.) und erscheint nicht, wie es *Becker/Englisch*, DB 9/2016, S. S3 (S4) (ebenso *Jachmann-*

Michel, jM 2016, S. 168 (172)) unterstellen, als vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende „steuerliche Maßnahme zur Familienförderung“.

89 BVerfGE 61, 319 (344) unter Verweis auf BVerfGE 43, 108 (120), wo der volle Unterhaltsabzug allerdings im Hinblick auf die „Startchancen von Kindern mit verschiedenen Einkommensverhältnissen der Eltern“ problematisiert wird; dies erscheint jedoch weniger als Frage der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung denn vielmehr als Frage der sozialen Sicherung.

90 Für Steuerbarkeit *Lang*, StuW 2016, S. 101 (114); *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (172); für gesetzgeberischen Entscheidungsraum *P. Kirchhof*, DB 9/2016, S. S1.

91 *P. Kirchhof*, DB 9/2016, S. S1 (S2).

92 *P. Kirchhof*, DB 9/2016, S. S1.

93 Kritisch dagegen *Jachmann-Michel*, jM 2016, S. 168 (173),

Subsumtion erforderlichen Informationen zu Anzahl und Alter der Kinder wie auch zur Höhe der elterlichen Einkünfte liegen der Finanzverwaltung ohnehin vor. Ein gerade auch die Privatsphäre der Familie schützender Verwaltungsvollzug wäre damit sichergestellt.

4. Familientarifsplitting – Schwierigkeiten der Begründung

Neben dem Familienrealsplitting steht seit Jahren das Familientarifsplitting als Reformalternative zur Diskussion⁹⁴. Nach diesem Modell wird das Familieneinkommen als solches auf die Familienmitglieder aufgeteilt. Den Kindern wird dabei mitunter ein Divisor kleiner als 1 zugewiesen. Anders als beim Familienrealsplitting beschränkt sich die effektive Einkünfteübertragung beim Familientarifsplitting also nicht auf den Unterhalt, sondern erstreckt sich – insoweit ähnlich wie beim Ehegattensplitting – auf darüber hinausgehende Einkünftebestandteile. Anders als beim Ehegattensplitting kann die Einkünfteaufteilung aber zugleich nicht durch Verweis auf eine Erwerbsgemeinschaft gerechtfertigt werden, zu der die Kinder nicht gehören. Mitunter wird in diesem Zusammenhang deshalb von einem Paradigmenwechsel hin zur einkommensteuerrechtlichen Maßgeblichkeit der familiären Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft gesprochen. So wird argumentiert, dass der gemeinsame Erwerb und Verbrauch in der Familie Vorrang vor der staatlichen Partizipation am Einkommen durch Besteuerung haben soll, und dies nicht nur im Umfang des Existenzminimums oder der Unterhaltspflichten, sondern darüber hinaus in dem Umfang, in dem es zu Progressionsvorteilen durch das familienweite Splitting kommt⁹⁵. Wenn ein höheres Einkommen eine größere soziale Verantwortung und deshalb höhere Steuertarife rechtfertigt, dann sollen geringere Steuersätze anzulegen sein, wenn und soweit soziale Verantwortung schon innerhalb der Familie wahrgenommen wird. Staatssubstituierendes Bürgerhandeln muss danach zu steuerlicher Entlastung führen. Dies entspricht zugleich dem Subsidiaritätsprinzip⁹⁶, also dem Gedanken, dass das soziale Gemeinwesen nicht mit dem Sozialleistungsstaat gleichzusetzen, sondern an erster Stelle im Raum der privaten Freiheit zu verwirklichen ist⁹⁷. Gerade die Familie tritt dabei als selbstverantwortliche Einheit in den

Vordergrund⁹⁸. Dass staatssubstituierende, freiheitliche Gemeinwohlförderung zu einer progressionswirksamen Minderung der Bemessungsgrundlage führen kann, zeigt freilich auch das Gemeinnützigkeitsrecht⁹⁹.

So überzeugend eine aus allen Freiheitsgrundrechten schöpfende, das Subsidiaritätsprinzip berücksichtigende Interpretation des steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Grundsatz erscheint, bleibt aber dennoch fraglich, warum sich die Anerkennung der Familie als soziale Verantwortungseinheit einkommensteuerrechtlich gerade in einem Tarifsplitting niederschlagen sollte. Beim Familientarifsplitting wird jedes, durch die Erwerbsgemeinschaft der Eltern erwirtschaftete Einkommen auf die Familienmitglieder verteilt. Die Vorgehensweise erscheint maßstabarm, die Höhe der Entlastung von Zufälligkeiten bestimmt. Der Verweis auf den Begriff der familiären Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft steht zudem, im System der Steuerarten, in starker Spannung zum Konzept der Einkommensteuer als Steuer auf den Hinzuwerb am Markt¹⁰⁰ und wirft die drängende Frage nach der Abgrenzung zu den Konsumsteuern auf.

Wenn das Familientarifsplitting in der politischen Diskussion vielfach als zeitgemäßer Ersatz für das Ehegattensplitting dargestellt wird, dann werden somit die konzeptionellen Voraussetzungen der Einkommensverteilung auf mehrere Steuerpflichtige, die im Fall der Erwerbsgemeinschaft der Ehe erfüllt sind, ignoriert. Anstelle des in der Ableitung nicht klar begründeten Familientarifsplittings sollte deshalb der Weg hin zum Familienrealsplitting genommen werden, das sich in Konzeption und Rechtsfolgen überzeugend erklären und konkretisieren lässt.

VII. Unterhaltsleistungen an Eltern

Wenngleich der kindbedingte Aufwand familiensteuerrechtlich im Vordergrund steht, darf das Steuerrecht auch finanzielle Unterstützungsleistungen an die eigenen Eltern, die im Zuge der demographischen Entwicklung an Bedeutung gewinnen könnten, nicht außer Betracht lassen¹⁰¹. Im geltenden Recht sind Versorgungsleistungen von Kindern an die unterhaltsberechtigten Eltern begrenzt auf 8.652 € im Jahr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (§ 33a Abs. 1 Satz 1

die im Ergebnis eine „Verlängerung der sog. Nullzone (Grundfreibetrag) um einen sog. Kindergrundfreibetrag“ bevorzugt.

94 Befürwortend F. Klein, in FS Zeidler, Bd. 1, 1987, S. 773 (796 ff.); Deutscher Juristentag 2006, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, Bd. II/2, Sitzungsberichte, S. Q 309 (Beschluss 13a); Seiler, Gutachten F, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, Bd. I, 2006, S. F41; ders., Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, S. 97 ff.; Merkt, DStR 2009, S. 2221 (2223 ff.); Leisner-Egensperger, FR 2010, S. 865 (872).

95 Wiedergabe der Argumentation auch bei Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168 (173).

96 Verfassungsrechtsdogmatisch grundlegend Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. 2001.

97 Zu diesem freiheitsrechtlichen Ansatz im Zusammenhang des Familientarifsplittings auch Seiler, Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, S. 94 f.; Merkt, DStR 2009, S. 2221 (2224).

98 Vgl. schon BVerfGE 24, 119 (135) („ist die Familie als ein

geschlossener, eigenständiger Lebensbereich zu verstehen; die Verfassung verpflichtet den Staat, diese Einheit und Selbstverantwortlichkeit der Familie zu respektieren und zu fördern“); vgl. auch BVerfGE 6, 55 (71) („Ehe und Familie als die Keimzelle jeder menschlichen Gemeinschaft, deren Bedeutung mit keiner anderen menschlichen Bindung verglichen werden kann“).

99 Dazu Gericke, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 1999, S. 26 ff. und S. 53 f.; P. Kirchhof, in: DStJG 26 (2003), S. 1 (3 ff.); ders., in: ders./Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: August 2016, § 10b Rz. A 42 ff.; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (21 ff.); Musil, DStR 2009, S. 2453 (2454); grundsätzlich auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 795.

100 So auch Lang, StuW 1983, S. 103 (124 f.); Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009 (2013); Jachmann-Michel, jM 2016, S. 168 (173).

101 Brudermüller, NJW 2004, S. 633 ff.

ESTG). Die unterhaltene Person darf dabei kein oder nur geringes Vermögen besitzen (§ 33a Abs. 1 Satz 4 EStG). Zudem vermindert sich die Obergrenze der Abzugsfähigkeit um den Betrag, um den die unterhaltene Person eigene Einkünfte oder Bezüge oberhalb von 624 € im Jahr hat (§ 33a Abs. 1 Satz 5 EStG). Weitergehender, vom Steuerpflichtigen für die Eltern getragener außergewöhnlicher Aufwand ist daneben in den engen Grenzen des § 33 EStG abziehbar, etwa im Fall der Krankheit eines Elternteils oder im Fall von Zuwendungen anlässlich unabwendbarer Ereignisse wie eines Brandes oder Hochwassers¹⁰². Hierbei ist wiederum die zumutbare Eigenbelastung nach § 33 Abs. 3 EStG zu beachten. In der Höhe unbegrenzt lässt allein § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG einen Sonderausgabenabzug für Versorgungslasten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu; dies aber nur in Fällen, in denen Betriebe, Mitunternehmeranteile oder Mehrheitsanteile an GmbHs gegen lebenslange wiederkehrende Versorgungsleistungen übertragen werden. Auf Empfängerseite sind diese Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.

Der Überblick zeigt, dass im geltenden Einkommensteuerrecht Unterhaltsleistungen an die eigenen Eltern nur unter bestimmten Voraussetzungen und in der Höhe begrenzt berücksichtigt werden. Überträgt man die Argumentation zum pflichtbestimmten, existenzbezogenen Aufwand, die für das Familienrealsplitting im Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem zu unterhaltenden Kind streitet¹⁰³, auf den vorliegenden Zusammenhang, dann könnte ebendieses Familienrealsplitting auf die Großelterngeneration zu erweitern sein, namentlich auf die Unterhaltsbeziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinen Eltern. Zwar ist streitig, ob Großeltern dem durch Art. 6 Abs. 1 GG gewährleisteten Schutz der Familie unterfallen¹⁰⁴. Auch fehlt es in der Regel an der häuslichen Gemeinschaft¹⁰⁵. Gleichwohl ist die Unterhaltsleistung auch in diesem Fall zivilrechtlich vorgeschrieben, mithin pflichtbestimmt, und in der Sache existenzbezogen. Dies spricht für einen gleichheitsgerechten, folgerichtigen Niederschlag auch dieser Unterhaltsbeziehung im Einkommensteuerrecht, sowohl auf Seiten des Leistenden wie auch auf Seiten des Leistungsempfängers¹⁰⁶. Mangels realitätsnaher Typisierbarkeit wird man hier an tatsächliche Mittelflüsse anknüpfen müssen. Vom geltenden Recht unterscheidet sich dieser Regelungsvorschlag vor allem dadurch, dass die verengenden Abzugsvoraussetzungen und Abzugshöchstgrenzen in § 33a Abs. 1 EStG entfielen und zugleich die Steuerbarkeit beim Empfänger eingeführt werden könnte, dies freilich unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags des betreffenden Elternteils.

VIII. Fazit und Blickweitung

Nach allem sollte aus verfassungsrechtlichen Gründen am Ehegattensplitting festgehalten werden; dies im

gebotenen Vertrauen auf die Freiheitsfähigkeit der Ehepartner als Erwerbsgemeinschaft, zur gleichheitsgerechten Berücksichtigung der Erwerbsbeiträge der beiden Ehepartner und damit zur Sicherstellung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung. Die Unterhaltsbeziehungen im Eltern-Kind-Verhältnis sollten durch ein Familienrealsplitting abgebildet werden, das die pflichtbestimmten, sogar gesetzlich vorgeschriebenen, in der Sache existenzbezogenen Leistungen in diesem Verhältnis sehr viel realitätsgerechter aufnimmt als es die am Existenzminimum orientierten Kinderfreibeträge tun. Dementsprechend sollten auch gesetzlich vorgeschriebene Unterhaltsleistungen, die der Steuerpflichtige an seine eigenen Eltern erbringt, als indisponible, existenzbezogene Aufwendungen anerkannt und ohne Kappungsgrenzen in das Familienrealsplitting einbezogen werden.

Ehe und Familie werden damit freiheits- und gleichheitsgerecht nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert; nach der Leistungsfähigkeit der Ehepartner, denen Art. 6 Abs. 1 GG den Freiheitsraum der Erwerbsgemeinschaft eröffnet, und nach der Leistungsfähigkeit der Familie, die nach der Rechte- und Pflichtendefinition des Art. 6 Abs. 2 GG als Beistands- und Unterhaltsgemeinschaft zu verstehen ist, auch im Steuerrecht. Ein solches, freiheits- und gleichheitsgerecht ausgestaltetes Ehegatten- und Familiensteuerrecht sichert die natürlich vorausliegende Selbständigkeit von Ehe und Familie, anerkennt und fördert die Leistungen und die Eigenverantwortung in diesen kleinsten, aber bedeutsamsten sozialen Einheiten, auf denen das Gemeinwesen konstitutiv beruht.

Freilich bedarf es, soll Freiheit gelingen und soll die Wirtschaft gedeihen, weiterer arbeitsmarkt-, gesellschafts- und sozialpolitischer Instrumente, die zum Steuerrecht hinzutreten, die die freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung aber nicht verfälschen dürfen. An erster Stelle steht dabei die Sicherung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf. So müssen in Anerkennung der individuellen Bereitschaft, mit der Kindererziehung und der Erwerbstätigkeit eine Doppelleistung für die Gesellschaft zu erbringen, bevorzugte Möglichkeiten des Wiedereintritts in das Arbeitsleben rechtlich noch stärker und umfangreicher verankert werden. Auch bedarf es eines ausreichenden, qualitativ noch verlässlicheren Angebots an Kinderbetreuung. Die angemessene Abbildung der häuslichen Arbeit, insbesondere der Erziehungsleistung, in den – auf der Idee des Generationenvertrages gegründeten – gesetzlichen Sozialversicherungssystemen ist daneben ein Kapitel für sich.

Eine leistungsfähigkeitsgerechte Ehegatten- und Familienbesteuerung und ergänzende arbeitsmarkt-, gesellschafts- und sozialpolitische Maßnahmen, die Ehe und Familie gerecht werden, gehen Hand in Hand. Eine Vermengung der Regelungsbereiche, die deren Maßstäbe und Schlüssigkeit verfälscht, dient dagegen weder der Freiheit noch der Gleichheit.

102 Zu diesem Nebeneinander *Hufeld*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: August 2016, § 33a Rz. A 21 ff.

103 Siehe oben VI.3.

104 Dazu von *Coelln*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 6

Rz. 17 m.w.N.

105 So auch *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, S. 2009 (2016).

106 Ebenso *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, S. 2009 (2016).

Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven

Dr. ULRIKE SPANGENBERG, Berlin/Umeå*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <p>I. Das Ehegattensplitting</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Von der Steuerbegünstigung zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit 2. Der Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit: Individuell vs. Haushaltsbezogen 3. Familienrechtliche Wertungen und empirische Annahmen <ol style="list-style-type: none"> a) Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft b) Ehe als Unterhaltsgemeinschaft 4. Verfassungsrechtliche Maßstäbe <ol style="list-style-type: none"> a) Art. 6 Abs. 1 GG: Förderung und Abwehrrecht b) Art. 3 Abs. 2 GG: Gleichberechtigung von Frauen und Männern | <p>c) Das Ehegattensplitting im Licht von Art. 3 Abs. 2 GG</p> <p>II. Reformoptionen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Individualbesteuerung 2. Übergangsregelungen <ol style="list-style-type: none"> a) Partiiell individualisierte Besteuerung b) Ausgleich für Zweitverdienende 3. Familien(real)splitting <ol style="list-style-type: none"> a) Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen b) Betreuung von Kindern <p>III. Fazit</p> |
|---|--|

Obwohl das 1957 eingeführte Ehegattensplitting zunehmend in der Kritik steht, gilt es in der juristischen Literatur überwiegend als verfassungsrechtlich gebotene oder zumindest zulässige Besteuerung. Der vorliegende Beitrag hinterfragt die Argumente und Begründungslogiken für das Ehegattensplitting vor dem Hintergrund der rechtlichen und tatsächlichen Gleichberechtigung von Frauen und Männern seit den 1950er Jahren. Anknüpfend an die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung der Ehe werden unter Einbeziehung der Besteuerung von Familien Reformschritte diskutiert.

Joint taxation with income splitting, introduced in 1957, is increasingly criticized. Nonetheless, it is often legally justified as a constitutionally imperative or at least as a permissible tax policy option. This paper questions legal arguments and reasoning given for income splitting taking into account the development of legal and de facto gender equality since the 1950s. It concludes with recommendations for reform consistent with constitutional requirements also addressing the taxation of families.

I. Das Ehegattensplitting

1. Von der Steuerbegünstigung zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Das Ehegattensplitting wurde zunächst nicht als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern lediglich als eine Alternative der Besteuerung von Ehen diskutiert, die als ebenso zulässig galt, wie die getrennte Besteuerung. Das BVerfG erwähnte das Splitting-Verfahren 1957 nur beispielhaft und noch dazu als eine die Ehe begünstigende Vorschrift.¹ Der im Jahr darauf folgende Gesetzentwurf ging ebenfalls von der Zulässigkeit einer getrennten Besteuerung aus.² Erst in späteren Jahren wurde das Ehegattensplitting zunächst in der juristischen Literatur³ und dann in der Rechtsprechung als leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung begründet und verfassungsrechtlich untermauert.⁴ Seit dem Alleinerziehenden-Beschluss des BVerfG im Jahr 1982, gilt das Ehegattensplitting nicht mehr als „beliebig veränderbare Steuer-„Vergünstigung“, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Ge-

setzgebers – (als) eine am Schutz der Ehe und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare orientierte sachgerechte Besteuerung“⁵. 2013 wurde das Ehegattensplitting nach einer Entscheidung des BVerfG aus gleichheitsrechtlichen Gründen auf eingetragene Lebenspartnerschaften ausgeweitet.⁶

2. Der Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit: Individuell vs. Haushaltsbezogen

Das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit, hergeleitet über den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG und verknüpft mit dem Gebot einer folgerichtigen Ausgestaltung gilt als grundlegender Maßstab einer gerechten Besteuerung.⁷ Tatsächlich beinhaltet dieser Maßstab aber zunächst nur, dass Steuern in Relation zu den verfügbaren Mitteln erhoben werden. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist daher in erheblichem Umfang konkretisierungsbedürftig und wird dabei nicht nur durch verfassungsrechtliche Wertentscheidungen, sondern auch gesetzgeberi-

* Dr. Ulrike Spangenberg arbeitet im Rahmen des Europäischen Forschungsprojektes FairTax als wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Universität Umeå, Schweden.

1 BVerfGE 6, 55, 77/88; ebenso BVerfGE 9, 237, 241.

2 BT-Drucks. III/260, 34.

3 U.a. Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 627 ff.; kritisch u.a. Menzel, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages, Bd. 1, 1974, Gutachten Teil D; Scheffler, in: Bettermann et al., Handbuch der

Theorie und Praxis der Grundrechte, Bd. IV, 1960, S. 313 f.

4 Wersig, Der lange Schatten der Hausfrauenehe, 2013, S. 166 ff.

5 BVerfGE 61, 319 (347).

6 BVerfGE 133, 377. Im Folgenden werden ausschließlich die Begriffe Eheleute bzw. Ehen verwendet. Eingetragene Lebenspartnerschaften sind in der Regel eingeschlossen.

7 St. Rspr. zuletzt BVerfG, 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, Rz. 44; s.a. Heun, in: Dreier, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3, Rz. 75.

sche Wertungen geprägt,⁸ die unterschiedlich interpretiert und im Laufe der Zeit wechseln können. Auch die Weimarer Republik folgte dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, berücksichtigte aber die bei gemeinsamer Lebensführung entstehende Haushaltsersparnis und besteuerte Eheleute deshalb im Vergleich zu Ledigen höher.⁹ Inzwischen gilt der Gedanke der Haushaltsersparnis zumindest im Steuerrecht als systemfremd.¹⁰

Unstreitig folgt das deutsche Einkommensteuerrecht heute dem Prinzip der Individualbesteuerung. Die Steuer wird also grundsätzlich anhand der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit einer Person und damit anhand des individuellen Einkommens berechnet.¹¹ Dauerhaft zusammen lebende Eheleute können jedoch zwischen Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung wählen (§ 26b EStG). Während der Einzelveranlagung prinzipiell eine individuelle Besteuerung zugrunde liegt, werden Eheleute bei der Entscheidung für eine Zusammenveranlagung als eine steuerpflichtige Person behandelt (§ 26b EStG). In diesem Fall wird auf der Basis einer gemeinsamen Steuererklärung ein zu versteuerndes Gesamteinkommen ermittelt, das den Eheleuten für die Berechnung der Einkommensteuer anhand des Steuertarifs jeweils hälftig zugerechnet wird (Splitting-Verfahren).

Das damit vom Prinzip der Individualbesteuerung abweichende Ehegattensplitting wird noch heute in Anlehnung an den Alleinerziehenden-Beschluss des BVerfG als an familienrechtlichen Wertungen und ehelichen Lebensrealitäten orientierte oder sogar verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit betrachtet.¹² Die Begründungen sind jedoch nicht nur steuersystematisch und damit gleichheitsrechtlich problematisch, sondern spiegeln zudem tradierte gesellschaftliche Wertungen. Auch die verfassungsrechtliche Begründung entspricht nicht mehr den heutigen Anforderungen.

3. Familienrechtliche Wertungen und empirische Annahmen

a) Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft

Die Begründung des Ehegattensplittings über die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, in der je-

der Ehegatte an den Einkünften und Ausgaben des anderen zur Hälfte teilhat, geht auf die ursprünglichen Gesetzgebungsmaterialien zurück.¹³ Das BVerfG hat diese Annahme später als „intakte Durchschnittsehe“ bezeichnet, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Eheleuten stattfindet.¹⁴

aa) Familienrechtliche Wertungen: Der Güterstand

(1) Zugewinnngemeinschaft und Zugewinnausgleich

Der eheliche Güterstand, der die zivilrechtlichen Vermögensverhältnisse zwischen den Eheleuten regelt, ist für die steuerrechtliche Zuordnung zunächst nur bei Einkünften relevant, die mit Kapitaleinsatz verbunden sind. Daher werden Einkünfte, die aus gemeinsamem Geldvermögen oder der Vermietung gemeinsamer Grundstücke resultieren, beiden Eheleuten zugerechnet.¹⁵ Einkünfte, die eine Erwerbstätigkeit zum Gegenstand haben, kann demgegenüber nur diejenige Person erzielen, die diese Tätigkeit höchstpersönlich ausübt und darüber disponieren kann.¹⁶ Selbst in einer Gütergemeinschaft handelt es sich nur dann um gemeinschaftlich erwirtschaftete Gewerbeeinkünfte, wenn die Eheleute den Betrieb gemeinsam bewirtschaften und als Mitunternehmer handeln.¹⁷

Der Bezug auf das Güterrecht geht auf den Gesetzentwurf zum Ehegattensplitting zurück. Demnach entspricht die Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft „in gewissem Grade [...] dem durch die neue Ehegesetzgebung für den Fall der Auflösung der Ehe maßgebendem Gedanken der gesetzlichen Zugewinnngemeinschaft.“¹⁸ Die Zugewinnngemeinschaft löste 1958 den bis dahin geltenden gesetzlichen Güterstand der Gütertrennung ab. Die historischen Überlegungen zur Reform des gesetzlichen Güterstandes belegen allerdings, dass eine gleichberechtigte Entscheidung über die Verwendung von Einkommen und Vermögen gerade nicht gewollt war, weil eine gemeinsame Verwaltung Streitigkeiten auslöse.¹⁹ Selbst der Hausrat sollte nicht als Gemeinschaftsgut gelten.²⁰ Die Ausgestaltung der Zugewinnngemeinschaft entspricht diesen Überlegungen und folgt während der Ehe dem Prinzip der Gütertrennung. Vermögen und Einkommen verbleiben rechtlich bei der Person, die es

8 Vgl. Heun (FN 7) Art. 3, Rz. 76; Sacksofsky, in: Spangenberg/Wersig, Geschlechtergerechtigkeit steuern, 2013, S. 143; Spangenberg, Mittlere Diskriminierung im Einkommensteuerrecht, 2013, S. 53 ff.

9 Art. 137 Weimarer Reichsverfassung; Thiede, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, 1999, 21 ff.

10 Vgl. BVerfGE 6, 55 (77).

11 U.a. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 20, 22.

12 Überblick zur juristischen Diskussion Maiterth/Chirvi, StuW 2015, 19 (21 ff.).

13 BT-Drucks. III/260: 34; BT-Drucks. 7/1470, 222.

14 BVerfGE 61, 319 (346).

15 Pflüger, in: HHR, 2013, § 26a Rz. 30; Musil, in: HHR, 2015, § 2 Rz. 131.

16 Überblick bei Musil (FN 15) § 2 Rz. 102 ff.

17 Söhn, in: FS Vogel, 2000, S. 69 f. unter Bezug auf Rechtsprechung des BFH zur Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten bei Gütergemeinschaft, u.a. BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90.

18 BT-Drucks. III/260, S. 34. Demzufolge ist der als steuerliche Förderung der Landwirtschaft gedachte Freibetrag in § 13 Abs. 3 EStG nicht begründbar. Bei einer Zusammenveranlagung verdoppeln sich Freibetrag und Freigrenzen, selbst wenn der Betrieb nur durch einen Ehepartner bewirtschaftet wird. Die Ausgestaltung der Förderung knüpft implizit an traditionelle Familienbetriebe an, in denen Frauen als mithelfende Familienangehörige im Betrieb des Ehemannes arbeiten.

19 Vgl. Entwurf eines Gesetzes über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts, v. 29.1.1954, BT-Drucks. II/224, 35 (Begründung: Anlage 1).

20 Vgl. BT-Drucks. II/224, 38.

erwirtschaftet hat und die demzufolge weitgehend frei über dieses Einkommen verfügen kann.²¹

Im Gegensatz zur Gütertrennung wird der in der Ehe erwirtschaftete Zugewinn jedoch ausgeglichen, sobald die Zugewinnsgemeinschaft endet (§ 1363 Abs. 2 BGB). Der Zugewinnausgleich sollte die Ehefrau in ihrer Rolle als Hausfrau schützen, denn Frauen stand das Recht zur Erwerbstätigkeit damals nur dann zu, wenn dies mit ihren Pflichten in Ehe und Familie vereinbar war.²² Im Fall einer Scheidung sicherte der Zugewinnausgleich haushaltsführenden Frauen daher einen Anteil am Vermögen des Ehemannes, das dieser „unmittelbar oder mittelbar, durch die Mitarbeit der Frau erzielt hat“.²³ Das BVerfG griff diesen Gedanken 1982 in der Annahme der Erwerbsgemeinschaft auf: „Die Institute des Zugewinnausgleichs – und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist.“²⁴

(2) Unbezahlte Arbeit als Beitrag zur Erwerbsgemeinschaft

Die Annahme der Erwerbsgemeinschaft ist jedoch nur begründbar, wenn die Mitarbeit der Frau, das heißt die unbezahlte Unterstützung im Haushalt, einen steuerlich gleichwertigen Beitrag zum Erwerbseinkommen darstellt.²⁵ Im Einkommensteuerrecht konkretisiert § 2 EStG den Gegenstand der Einkommensteuer durch eine Aufzählung der Einkunftsarten. Die steuerlich relevanten Einkünfte sind demzufolge auf monetäre, in der Erwerbssphäre bzw. „am Markt“ erzielte Zuflüsse beschränkt.²⁶ Die Beschränkung auf das Markteinkommen ist keineswegs zwingend.²⁷ Das klassische Verständnis steuerlicher Leistungsfähigkeit geht weit über das am Markt erzielte Einkommen hinaus und bezeichnet das Vermögen, das es einer Person ermöglicht, persönliche Bedürfnisse zu befriedigen.²⁸ Dazu gehört neben dem monetären Einkommen u.a. auch die Haus- und Betreuungsarbeit in der Privatsphäre, die Aufwendungen für entsprechende bezahlte Dienstleistungen erübrigt.²⁹ Der Beschränkung auf das Markteinkommen liegt jedoch eine auf die Zeit der Aufklärung zurückgehende Vorstellung der Trennung von privater und öffentlicher Sphäre zugrunde, die mit unterschiedlichen Wertigkeiten (und geschlechtsbezogenen Zuschreibungen) einhergeht. Die am Markt erziel-

te Wertschöpfung gilt als produktiv, die der Privatsphäre zugeordnete Reproduktionsarbeit als unproduktiv. Letztere bleibt daher unbezahlt und ist als Wertschöpfung auch steuerrechtlich irrelevant.³⁰ Selbst bei einem weiten Verständnis steuerlicher Leistungsfähigkeit wird die Einbeziehung der unbezahlten Arbeit in der Regel als nicht praktikabel abgelehnt und deshalb bei der Bewertung der steuerlichen Leistungsfähigkeit ausgeblendet.³¹

Mit dem systematischen Ausblenden der unbezahlten Arbeit widersprechen sich jedoch die Bewertung der steuerlichen Leistungsfähigkeit von Ehen und deren Begründung über die Konstruktion der Erwerbsgemeinschaft, in der die unbezahlte Haushaltsführung als gleichwertiger Beitrag zum Erwerbseinkommen zählen soll. Das Ehegattensplitting lässt sich nämlich nur dann als gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründen, wenn die Wertschöpfung der unbezahlten Haus- und Betreuungsarbeit vernachlässigt und allein das Erwerbseinkommen als Vergleichsmaßstab herangezogen wird.³² In der Konstruktion der Erwerbsgemeinschaft gilt die unbezahlte Reproduktionsarbeit demgegenüber als gleichwertiger Beitrag zum Erwerbseinkommen.

(3) Alternative: Errungenschaftsgemeinschaft

Die Zugewinnsgemeinschaft wird inzwischen als Benachteiligung der Person kritisiert, die ihre Erwerbstätigkeit zugunsten der familiären Sorgearbeit einschränkt und ohne eigenes Einkommen die rechtliche Mitgestaltungsbefugnis in Vermögensangelegenheiten verliert.³³ Alternativ wird eine Errungenschaftsgemeinschaft diskutiert, in der den Eheleuten Einkommen und Vermögen bereits während der Partnerschaft gemeinsam zustehen.³⁴ Die Einführung einer Errungenschaftsgemeinschaft würde – je nach Ausgestaltung – tatsächlich der Annahme der Verbrauchergemeinschaft entsprechen.³⁵ Die Begründung des Ehegattensplitting über die gemeinsame Verwendung des Einkommens widerspricht allerdings schon grundsätzlich der Systematik des Einkommensteuerrechts. Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist im Einkommensteuerrecht das Erwerbseinkommen und eben nicht der gemeinsame Konsum bzw. die gemeinsame Verwendung des Erwerbseinkommens.³⁶

21 *Brudermüller*, in: Palandt, BGB, 75. Aufl. 2016, § 1363 Rz. 3. Verfügungsbeschränkungen betreffen lediglich das Vermögen als Ganzes und einzelne Haushaltsgegenstände, um die wirtschaftliche Existenzgrundlage nicht zu gefährden und den anderen Ehepartner vor der Gefährdung der Zugewinnanwartschaften zu schützen, ebd. § 1365 Rz. 1.

22 § 1356 Abs. 1 BGB a.F.

23 BT-Drucks. II/224, 37.

24 BVerfGE 61, 319 (346).

25 Ähnlich *Bareis/Siegel*, StuW 2016, 306 (311) – in diesem Heft.

26 *Musil* (FN 15) § 2 Rz. 68; *Hey* (FN 11) § 8 Rz. 52.

27 A.A. u.a. *Kirchhof*, in: *Kirchhof*, Steuern im Verfassungsstaat, 1996, S. 38.

28 *Sacksofsky* (FN 8) S. 145 unter Bezug auf *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 42.

29 Bereits *Lang* (FN 3) S. 631 ff.

30 *Sacksofsky* (FN 8) S. 146.

31 *Lang* (FN 3) S. 633 f.; *Tipke*, 2003, Die Steuerrechtsord-

nung, Bd. 2, S. 647 ff., a.A. z.B. *Staudt*, in: *Infanti/Crawford*, Critical Tax Theory, 2009 (1996) S. 166 f., die argumentiert, der Wert unbezahlter Arbeit lasse sich etwa durch den Vergleich der jeweiligen Tätigkeiten mit dem Marktwert, anhand von Opportunitätskosten bzw. der Arbeitszeit und einem Mindestlohn berechnen.

32 *Sacksofsky* (FN 8) S. 148, ebenso *Vollmer*, 1998, Das Ehegattensplitting, S. 93.

33 *BMFSFJ*, Erster Gleichstellungsbericht der Bundesregierung, 2011, S. 66.

34 Ebd. S. 67; Überblick zur Ausgestaltung in Europa: *Pintens*, in: *Lipp et al.*, Die Zugewinnsgemeinschaft – ein europäisches Modell, 2008, S. 24 ff.

35 *Vollmer* (FN 32) S. 93.

36 *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456 (458); *Englisch/Becker*, IfSt-Schrift 510, 2016, S. 32; a.A. *Sandweg*, DStR 2015, 459 (462) unter Verweis auf ein an Art. 6 Abs. 1 GG orientiertes Leitbild des gemeinsamen Haushalts.

bb) Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft als empirische Annahme

Tatsächlich ist die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft keine rechtlich begründete, sondern eine normative Annahme, die der wirtschaftlichen Realität der Ehe entsprechen soll. In den letzten Jahren mehren sich Studien, in denen diese Annahme nicht mehr als selbst-evidente Gegebenheit vorausgesetzt sondern empirisch untersucht wird.

(1) Gleichwertige Teilhabe, unabhängig vom individuellen Einkommen

Die Mehrzahl der Studien befasst sich mit der Annahme der Verbrauchsgemeinschaft. Frauen und Männer, die in einer Zugewinnsgemeinschaft leben oder diese wählen wollen, glauben den Ergebnissen einer Befragung über die Rechtsverhältnisse in der Ehe zufolge mehrheitlich, dass alles was während der Ehe erworben wird, beiden Partnern gleichermaßen gehört, unabhängig von der Höhe ihres individuellen Einkommens.³⁷ Diese Aussage kann den Schluss nahelegen, dass es für die Entscheidung über die Verwendung des Einkommens nicht darauf ankommt, wer mit welchem Einkommen zum Haushaltseinkommen beiträgt und wem es rechtlich zusteht.³⁸ Tatsächlich scheinen verheiratete Paare Geld mehrheitlich gemeinsam zu verwalten.³⁹ Differenziertere Studien, die sich z.B. mit Kontozugriffen und Kontobewegungen⁴⁰ oder dem qualitativen Verständnis gleichberechtigter Teilhabe befassen⁴¹, können die typisierende Annahme der Verbrauchsgemeinschaft demgegenüber nicht begründen.⁴² Die These von der gemeinsamen Kasse vernachlässigt Interessengegensätze, vor allem aber die mit dem Zugang zu Einkommen verbundene Entscheidungsmacht.⁴³ Ein Beleg, dass die Aufteilung und Verwendung von Geld sehr wohl davon abhängt, wer das Geld in die Hand bekommt, ist die Reform des Kindergeldes in Großbritannien. Der Wechsel von einem steuerlichen Freibetrag, der überwiegend dem (erwerbstätigen) Vater zugutekam, zu einem Kindergeld, das direkt an die betreuende Person ausgezahlt wurde, hatte zur Folge, dass das Geld anders und zwar sehr viel mehr für Kinder- und Frauenkleidung verwendet wurde. Dieser Effekt ist inzwischen auch experimentell

nachgewiesen.⁴⁴ Gerade für die Zeit der Einführung des Ehegattensplittings 1958 darf bezweifelt werden, dass Hausfrauen tatsächlich gleichberechtigt über das Einkommen des Ehemannes verfügen konnten. Bis 1953 war das Entscheidungsrecht des Ehemannes über die ehelichen Angelegenheiten gesetzlich verankert und erst ab 1977 durften Frauen ohne das Einverständnis ihres Ehemannes erwerbstätig sein.⁴⁵

(2) Unbezahlte Arbeit als gleichwertiger Beitrag zur Erwerbsgemeinschaft

Die Erwerbsgemeinschaft ist inzwischen ebenfalls zum Gegenstand empirischer Überlegungen geworden. Dabei wird angenommen, dass sich das gemeinsame Erwirtschaften des Haushaltseinkommens anhand der Zeitverwendung in der Ehe belegen lässt. Die Studien kommen aufgrund methodischer Unterschiede und unterschiedlicher statistischer Bezugsgrundlagen zu fast entgegengesetzten Ergebnissen.⁴⁶ Gemeinsam ist den Ansätzen, dass die Mitwirkung der Ehefrau am Erwerbseinkommen des Ehemannes über deren unbezahlte Haus- und Sorgearbeit fingiert wird. Demzufolge werden Daten benutzt, die nicht nur die für Erwerbsarbeit aufgewendete Zeit, sondern ebenso die auf unbezahlte Haus- und Sorgearbeit entfallende Arbeitszeit berücksichtigen. Für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die verwendete Arbeitszeit jedoch irrelevant. Vielmehr zählt allein das Erwerbseinkommen.⁴⁷ Mit der Begründung über die Arbeitszeit wird davon abstrahiert, dass die Haus- und Betreuungsarbeit anders als Erwerbsarbeit unbezahlt und damit unbesteuert erbracht wird und im geltenden Steuerrecht eben nicht gleichwertig ist.⁴⁸ Die Gleichwertigkeit gewinnt erst durch die Annahme der Verbrauchsgemeinschaft an Plausibilität, weil damit eine Art Gegenleistung für die unbezahlte Arbeit fingiert wird.

b) Ehe als Unterhaltsgemeinschaft

In Teilen der juristischen Literatur wird das Ehegattensplitting nicht über die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, sondern stattdessen oder auch über die eheliche Unterhaltsgemeinschaft begründet. Diesem Ansatz folgend soll das Ehegattensplitting als typisie-

37 *BMFSFJ*, Partnerschaft und Ehe. Entscheidungen im Lebensverlauf, 2011, S. 49 f.

38 *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 122 (126).

39 Z.B. *Ludwig-Mayerhofer*, in: Berghahn, *Unterhalt und Existenzsicherung*, 2007, S. 243.

40 *Eden*, *Das Ehegattensplitting*, 2015.

41 Z.B. *Wimbauer* et al., in: *Deutschmann: Leviathan, Die gesellschaftliche Macht des Geldes*, 2002, S. 263 ff.; *Nyman*, *Sociological Review* 1999, 766 ff.

42 Überblick zu Studien bei *Boll/Beblo*, *Das Paar – eine Interesseneinheit. Empirische Evidenz zu partnerschaftlichen Aushandlungsprozessen*, 2013; ablehnend auch *Becker* (FN 25) S. 28 ff.; a.A. *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 122 (126 ff.) die anhand der Haushaltsdaten der EVS mit Vermutungen zur gemeinsamen Verwendung argumentieren.

43 U.a. *Elsas*, *DIW SoepPapers* 382, 2011, S. 18. Mit der zunehmenden Erwerbsbeteiligung scheinen sich Frauen den impliziten Nachteilen einer gemeinsamen Geldverwaltung zu entziehen, denn wenn Frauen über ausreichend eigene Ressourcen verfügen, nimmt offenbar die

individuelle Geldverwaltung zu, vgl. *Lott*, *Social Policy and Society*, 2016, 11 f.

44 *Beblo/Denninger*, in: *Spangenberg/Wersig, Geschlechtergerechtigkeit steuern*, 2013, S. 113 ff.

45 § 1354 BGB a.F. (bis 1953); § 1356 BGB a.F. (bis 1977). Erst ab 1977 heißt: Beide Ehegatten sind berechtigt erwerbstätig zu sein (§ 1356 Abs. 2 BGB).

46 Bei *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 116 (118) wird eine Erwerbsgemeinschaft angenommen, wenn die Eheleute mit vergleichbarem Arbeitsaufwand zum Unterhalt beitragen. Bei *Englisch/Becker* (FN 36) S. 50, setzt der Nachweis einer Erwerbsgemeinschaft eine zwingende Spezialisierung, das heißt die Substituierung von Erwerbs- und Haushaltsarbeit zwischen den Eheleuten voraus, die allenfalls im ersten Jahr nach der Geburt eines Kindes zu beobachten sei.

47 Grundsätzlich: *Tipke* (FN 35) S. 634 ff.

48 *Englisch/Becker* weisen sogar ausdrücklich darauf hin, dass über die im Haushalt erbrachten Dienstleistungen kein Markt- bzw. Erwerbseinkommen entsteht (FN 36) S. 50.

rendes Realsplitting die zwischen den Eheleuten bestehenden Unterhaltspflichten abbilden.⁴⁹

Steuerrechtlich ist weitgehend anerkannt, dass gesetzliche Unterhaltspflichten das disponible Einkommen und damit die (subjektive) steuerliche Leistungsfähigkeit mindern können.⁵⁰ Allerdings handelt es sich bei Unterhaltszahlungen um private Aufwendungen, die für die Ermittlung der steuerlich relevanten Erwerbseinkünfte keine Rolle spielen. Unterhaltspflichten werden erst auf der Ebene der privaten Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt.⁵¹ Die Zusammenveranlagung wirkt sich jedoch bereits auf der Ebene der Ermittlung der Einkünfte aus, denn über die Addition positiver und negativer Einkünfte, können durch erwerbsbezogene Aufwendungen entstehende Verluste über die Einkünfte des anderen Partners verrechnet werden. Die Zusammenveranlagung eröffnet damit steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die sich mit den Pflichten in der Ehe nicht begründen lassen. Die Unterhaltsgemeinschaft kann daher allenfalls eine Individualbesteuerung rechtfertigen, in der die Unterhaltsaufwendungen als private Aufwendungen die subjektive Leistungsfähigkeit mindern.⁵²

Die Begründung des Ehegattensplittings über das Unterhaltsrecht widerspricht aber ohnehin den Wertungen des Zivilrechts. Ein annähernd hälftiger Anspruch am Erwerbseinkommen des Partners oder der Partnerin lässt sich nur über den Trennungunterhalt herleiten.⁵³ Beim Trennungunterhalt (§ 1361 BGB) handelt es sich um einen einseitigen Anspruch auf Barunterhalt gegenüber dem Partner oder der Partnerin mit dem höheren Einkommen.⁵⁴ Im Einkommensteuerrecht wird diese Belastung über § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG berücksichtigt. Danach sind Unterhaltsleistungen an die geschiedene oder dauerhaft getrennte Partnerin bis zu 13.805 € als Sonderausgaben absetzbar. Die unterhaltsempfangende Person muss den Unterhalt versteuern. Der Unterhaltsanspruch während der Ehe ist jedoch nicht einfach nach den Grundsätzen zu bemessen, die für Trennung oder Scheidung gelten.⁵⁵ Vielmehr handelt es sich um einen gegenseitigen Anspruch, der darauf gerichtet ist, dass beide Partner ihren Beitrag zum Familienunterhalt leisten, entweder durch Erwerbsarbeit oder Haushaltsführung. Der durch bezahlte und unbezahlte Arbeit geleistete Unterhalt ist zivilrechtlich gleich gestellt.⁵⁶ Eine dem Trennungunterhalt entsprechende einseitige finanzielle Belastung, die mit einer Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit einhergeht, entsteht dann aber gar

nicht.⁵⁷ Für die Begründung des typisierten Realsplittings soll es auf diesen Unterschied nicht ankommen. Der durch die Haushaltsführung geleistete Unterhalt wird ebenso wie bei der Annahme der Erwerbsgemeinschaft als steuerlich nicht relevante, oder nicht steuerbare Größe behandelt.⁵⁸

4. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

a) Art. 6 Abs. 1 GG: Förderung und Abwehrrecht

Art. 6 Abs. 1 GG konkretisiert den Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit für die Besteuerung von Partnerschaft und Familie und wird auch für die Begründung des Ehegattensplittings als verfassungsrechtliche gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit herangezogen.

Der besondere Schutz der Ehe in Art. 6 Abs. 1 GG verbietet dem BVerfG zufolge nicht nur eine Benachteiligung der Ehe, sondern erlaubt grundsätzlich auch deren Förderung und Begünstigung gegenüber anderen Lebensweisen.⁵⁹ Allerdings ist das Ehegattensplitting nicht als Förderung der Ehe zu begründen, denn dafür müsste es allen Ehen gleichermaßen zugute kommen, wie es beispielsweise das Kindergeld bei Familien tut.⁶⁰ Die aus dem Splittingverfahren resultierende Steuerentlastung hängt jedoch zum einen von der Höhe des Einkommens insgesamt ab⁶¹ und fördert zum anderen lediglich Eheleute mit unterschiedlich hohen Einkommen.⁶²

Die verfassungsrechtliche Gebotenheit des Ehegattensplittings wird daher nicht mit der Förderung der Ehe, sondern einem Abwehrrecht gegenüber staatlichen Eingriffen in eheinterne Entscheidungen begründet. Der Schutz der Ehe – so das BVerfG 1982 – garantiere den Eheleuten [...] eine Sphäre privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen sei. Der Gesetzgeber müsse demzufolge Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung über die Aufgabenverteilung zwischen den Eheleuten einzugreifen.⁶³ Das Ehegattensplitting – so die Befürworter – gewährleiste diese Entscheidungsfreiheit über die Besteuerung anhand des Haushaltseinkommens, weil es so nicht darauf ankommt, wie Erwerbs- und Hausarbeit innerhalb der Partnerschaft verteilt werden.⁶⁴

In der Realität nützt dieser Entscheidungsspielraum allerdings nur den Paaren, die finanziell in der Lage sind, auf ein zweites Einkommen zu verzichten. Heute genügt für Paare mit einem Kind jedoch selbst das Nettoeinkommen eines in Vollzeit beschäftigten Nor-

49 U.a. *Seer*, in: FS Kruse, 2001, S. 366 ff.; *Söhn* (FN 17) S. 654 ff., *Hey* (FN 11) § 3 Rz. 165.

50 *Hey* (FN 11) § 8 Rz. 75 f.

51 § 10 und § 33a EStG.

52 A.A. *Seer* (FN 49) S. 369 der Ehegattensplitting und Realsplitting typisierend gleichsetzt.

53 Vgl. die Argumentation bei *Söhn* (FN 17); S. 652 f.; *Seer* (FN 49) S. 367 f.

54 *Brudermüller* (FN 21) § 1360 Rz. 1 f.

55 *Weber-Monecke*, in: MünchKomm/BGB, 2013, § 1360a Rz. 2.

56 *Brudermüller* (FN 21) § 1360 Rz. 2.

57 Ausführlich dazu *Vollmer* (FN 32) S. 81 ff.

58 Vgl. *Söhn* (FN 17) S. 655.

59 Vgl. BVerfGE 6, 55 (76); 133, 377 (412).

60 *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1898).

61 Erna Scheffler (FN 3) S. 314, Bundesverfassungsrichterin und Berichterstatterin in der 1957er Entscheidung zur Zusammenveranlagung (BVerfGE 6, 55) kritisierte diesen Effekt schon zwei Jahre nach Einführung des Splittings als Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG.

62 *Brosius-Gersdorf*, Demographischer Wandel und Familienförderung, 2011, S. 502 unter Bezug auf Art. 6 Abs. 1 GG als Neutralitätsgebot gegenüber Alleinverdienst- und Doppelverdienstehen.

63 BVerfGE 61, 319 (347); 133, 377, 410.

64 U.a. *Seiler*, in: Seel: Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 13; *Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2794); *Sandweg*, DStR 2015, 459 (460); *Kube*, StuW 2016, 332 (335) – in diesem Heft.

malarbeitnehmers häufig nicht, um über die Armutsgrenze zu kommen.⁶⁵ In niedrigen Einkommensgruppen trägt das Ehegattensplitting zwar zur Vermeidung von relativer Armut bei. Die steuerliche Entlastung ist im unteren Einkommensquartil jedoch so niedrig, dass sie ein zweites Einkommen nicht kompensieren kann.⁶⁶

b) *Art. 3 Abs. 2 GG: Gleichberechtigung von Frauen und Männern*

Vor allem aber kommt es für die verfassungsrechtliche Bewertung des Ehegattensplittings nicht nur auf Art. 6 Abs. 1 GG, sondern auf das Gebot der Gleichberechtigung von Frauen und Männern in Art. 3 Abs. 2 GG an. Ebenso wie Art. 6 Abs. 1 GG setzt Art. 3 Abs. 2 GG dem Gestaltungsspielraum der Gesetzgebung engere Grenzen⁶⁷ und konkretisiert als besonderer Gleichheitssatz dabei auch die am allgemeinen Gleichheitssatz orientierte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁶⁸

Der Blick auf den rechtlichen Gehalt von Art. 3 Abs. 2 GG seit der Einführung des Ehegattensplittings im Jahr 1957 zeigt, dass die Bewertung als anreizneutrale Besteuerung einem historisch gewordenen Verständnis formaler Gleichwertigkeit bzw. Gleichbehandlung von Frauen und Männern folgt.

aa) *Von der Gleichwertigkeit zur Gleichbehandlung*

Die Einführung des Ehegattensplittings fiel in eine Zeit, in der die traditionelle Rollenverteilung zwischen Mann und Frau als Leitbild der Ehe gesetzlich verankert wurde.⁶⁹ Nach § 1356 Abs. 1 BGB a.F. führte die Frau den Haushalt und war nur dann berechtigt, erwerbstätig zu sein, wenn dies mit ihren Pflichten in Ehe und Familie vereinbar war. Das BVerfG interpretierte Art. 3 Abs. 2 GG in den 1950er und 1960er Jahren als Grundsatz der Gleichwertigkeit von Mann und Frau.⁷⁰ Diese Gleichwertigkeit basierte allerdings auf der Vorstellung einer unabänderlichen natürlichen Andersartigkeit von Frauen und Männern und ging mit unterschiedlichen Aufgabenzuweisungen einher.⁷¹ Im Gesetzentwurf zum Ehegattensplitting spiegelt sich dieses Bild in der heute nur noch selten angeführten Begründung als „Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“.⁷² Die Hausfrauenehe, in der sich Frauen auf Reproduktions- und

Männer auf Erwerbsarbeit spezialisierten, entsprach den vermeintlich naturgegebenen Rollen von Frauen und Männern. Die Perpetuierung dieser Rollen durch das Ehegattensplitting ist aus dieser Perspektive unproblematisch.⁷³

Als das BVerfG 1982 über das Ehegattensplitting zu entscheiden hatte⁷⁴, galten diese geschlechtsspezifischen Rollenbilder bereits als traditionell und gesellschaftlich überkommen. 1977 wurde das Letztentscheidungsrecht des Ehemannes über die Erwerbstätigkeit der Ehefrau als auch das Leitbild der Hausfrauenehe im Familienrecht gestrichen.⁷⁵ Statt der Gleichwertigkeit betonte das BVerfG nunmehr die Gleichheit von Frauen und Männern.⁷⁶ Art. 3 Abs. 2 und 3 GG wurden als Differenzierungsverbot und damit als Garanten einer strikten rechtlichen Gleichbehandlung von Frauen und Männern ausgelegt.⁷⁷ Aus dieser formalen Perspektive gewährleistet das Ehegattensplitting gleichberechtigte Entscheidungen, denn rein rechtlich können sich Frauen ebenso wie Männer für eine berufliche Tätigkeit oder aber Haushaltsführung und Kinderbetreuung entscheiden. Gesellschaftliche Rahmenbedingungen, Rollenbilder und Konsequenzen der Arbeitsteilung werden dabei allerdings ausgeblendet.

bb) *Tatsächliche Gleichberechtigung*

Diese rein formale Auslegung ist inzwischen überholt und seit Ende der 1980er Jahre durch ein Verständnis von Gleichberechtigung ersetzt, das die sozialen Unterschiede in den Lebensrealitäten von Frauen und Männern einbezieht. Art. 3 Abs. 2 GG wird als Gleichberechtigungsgesetz interpretiert, das sich auch auf die gesellschaftliche Wirklichkeit erstreckt.⁷⁸ Bei der Gestaltung und Prüfung rechtlicher Normen sind demzufolge die Lebensrealitäten von Frauen und Männern in den Blick zu nehmen und tatsächliche Benachteiligungen zu vermeiden, die aus dem Zusammenspiel von Recht und Lebensrealität resultieren. Dahinter steht die Erkenntnis, dass in die vermeintlich neutrale Ausgestaltung von Recht hegemoniale Normalvorstellungen eingeschrieben sind, die Menschen benachteiligen, deren Lebensrealitäten diesen Annahmen nicht entsprechen. Eine rein formale Gleichbehandlung läuft Gefahr strukturell bedingte Benachteiligungen, etwa geschlechtsbezogene Einkommensdifferenzen oder stereotype Rollenverteilungen aufrecht zu erhalten und zu perpetuieren.

65 *Berninger/Dingeldey*, WSI Mitteilungen 3/2013, S. 183 ff.

66 *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen, 2013, S. 105 f.

67 *Heun* (FN 7) Art. 3, Rz. 100 unter Bezug auf BVerfGE 85, 191 (206).

68 U.a. BVerfGE 6, 55 (71); 121, 241 (254 f.) ausführlich *Spangenberg* (FN 8) S. 115 f. a.A. *Kube*, StUW 2016, 332 (336) – in diesem Heft, allerdings unter Bezug auf den Gestaltungsauftrag des Art. 3 Abs. 2 GG. *Langenfeld*, in: Maunz/Dürig, GG, 2015, Art. 3 Abs. 2, Rz. 14, der die Konkretisierung auf Art. 3 Abs. 2 als Differenzierungsverbot beschränkt.

69 Die Leistungen von Frauen in den Kriegs- und Aufbaujahren konnten diese bürgerliche Leitbild, das auf die Anfänge des BGB von 1900 zurückgeht, nicht nachhaltig in Frage stellen, weil die Abwehr gegen Einmischungen des Staates nach den Erfahrungen mit dem Nationalsozialismus sehr stark war, *Vaupel*, Familienrechtsreform in den

fünfziger Jahren, 1999, S. 210.

70 Beispielhaft BVerfGE 6, 389 (425); 17, 1 (21).

71 Vgl. *Sacksofsky*, Das Grundrecht auf Gleichberechtigung, 2. Aufl. 1996, S. 82.

72 BT-Drucks. III/260, S. 34.

73 Die Entscheidung von 1957, in der das Recht von Frauen mit gleichen Chancen Einkommen zu erzielen, betont wird, ist eine Ausnahme, die vermutlich auf die Berichterstatterin des Verfahrens Erna Scheffler zurückgeht, die bereits zuvor ein Gutachten zur Gleichstellung von Frauen und Männern verfasst hatte, vgl. *Wersig* (FN 3) S. 122. Der Gedanke der Chancengleichheit wurde erst in den 1980er Jahren wieder aufgegriffen.

74 BVerfGE 61, 319.

75 § 1356 BGB.

76 U.a. BVerfGE 37, 217; 39, 169; 48, 327.

77 *Sacksofsky* (FN 71) S. 127 ff.

78 BVerfGE 85, 191 (209).

Art. 3 Abs. 2 GG ist keineswegs nur ein Gestaltungsauftrag.⁷⁹ Neben der Staatszielbestimmung in Satz 2 beinhaltet Satz 1 ein Verbot mittelbarer Diskriminierung, das nicht nur die Verfestigung traditioneller Rollenverteilungen verbietet⁸⁰, sondern sich generell gegen mittelbare Differenzierungen oder faktische Benachteiligungen wendet, die überwiegend zum Nachteil von Frauen wirken.⁸¹ Daher ist beispielsweise die Beitragsbemessung in berufsständischen Versorgungswerken mittelbar diskriminierend, wenn bei der Berechnung der Beiträge kindbedingte Auszeiten, die vor allem Frauen in Anspruch nehmen, nicht berücksichtigt werden.⁸² Ebenso unzulässig ist es, unterhalbzeitlich Beschäftigte, bei denen es sich überwiegend um Frauen handelt aus der zusätzlichen Altersvorsorge auszuschließen⁸³ oder Teilzeitbeschäftigte bei der Berechnung des Ruhegehalts schlechter zu stellen.⁸⁴

Der Gedanke der mittelbaren Diskriminierung ist im Steuerrecht nicht neu, sondern bereits aus der Rechtsprechung zur Absetzbarkeit von Spenden und Beiträgen an Parteien bekannt. Auch die in Art. 21 GG geschützte Chancengleichheit politischer Parteien ist verletzt, wenn die steuerliche Absetzbarkeit von Parteispenden faktisch dazu führt, dass Parteien begünstigt werden, die eine höhere Anziehungskraft auf wohlhabende Steuerpflichtige haben.⁸⁵ Das BVerfG hat bereits 1992 auf die Parallelen zur mittelbaren Geschlechtsdiskriminierung hingewiesen.⁸⁶

c) Das Ehegattensplitting im Licht von Art. 3 Abs. 2 GG

Die Gleichberechtigung in Art. 3 Abs. 2 GG steht dem Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG nicht entgegen. Vielmehr schützt Art. 6 Abs. 1 GG die Ehe i.V.m. Art. 3 Abs. 2 GG als eine Lebensgemeinschaft gleichberechtigter Partner.⁸⁷ Das Verständnis gleichberechtigter Partnerschaft hat sich zwar im Laufe der Zeit gewandelt. Dennoch kann Art. 6 Abs. 1 GG eine Benachteiligung verheirateter Frauen nicht legitimieren.⁸⁸ Es genügt daher nicht, das Ehegattensplitting allein aus der Perspektive der Ehe als Einheit zu bewerten, die gegenüber staatlichen Eingriffen geschützt ist. Vielmehr sind die tatsächlichen Auswirkungen des Ehegattensplittings für beide Eheleute in die verfassungsrechtliche Bewertung einzubeziehen. Dabei zeigt sich, dass Chancen und Risiken des Splittings sehr unterschiedlich verteilt sind.

aa) Nachteile zu Lasten von Frauen

Während das Ehegattensplitting für die Erwerbsentscheidung von Männern kaum relevant zu sein scheint,⁸⁹ beeinflusst es u.a. aufgrund von Einkommensdifferenzen die Erwerbsentscheidungen von Frauen und damit deren berufliche Qualifizierung, künftige Einkommenschancen und die längerfristige soziale Absicherung. Das Ehegattensplitting belegt das geringere Einkommen mit einem Grenzsteuersatz, der höher ist, als es dem Einkommen eigentlich entspricht, und erhöht damit die Kosten der Erwerbstätigkeit für Zweitverdienende – in der Regel Frauen.⁹⁰ Die Steuer- und Abgabenbelastung für Zweitverdienende in Deutschland ist aktuellen Studien zufolge eine der höchsten in Europa.⁹¹ Diese Effekte resultieren allerdings nicht allein aus dem Ehegattensplitting, sondern dem Zusammenspiel von Ehegattensplitting, Lohnsteuerklassenkombination III/V, der unzureichenden Absetzbarkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten, der steuerlichen Privilegierung geringfügiger Beschäftigung und der beitragsfreien Mitversicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung. Die mit einem zweiten Einkommen rapide sinkenden Steuervorteile des Ehegattensplittings sind aber ernst zu nehmende materielle Erwägungen, die gegen eine Erwerbstätigkeit oder zumindest gegen die Ausweitung der Arbeitszeit sprechen können.⁹²

Das naheheliche Unterhaltsrecht fängt die Einkommensrisiken, die durch berufliche Einschränkungen während der Ehe entstehen, im Fall einer Scheidung nicht mehr auf. Das alte, am Ernährermodell orientierte Unterhaltsrecht wurde 2008 reformiert, um der zunehmenden Zahl von Zweitehen gerecht zu werden. Seitdem sind geschiedene Frauen in der Regel für ihren eigenen Unterhalt zuständig – selbst bei beruflichen Einschränkungen während der Partnerschaft.⁹³ Damit haben sich die Risiken des Splittings im Lebensverlauf sogar noch verstärkt, denn während der Partnerschaft wird die finanzielle Abhängigkeit vom Partner befördert und nach der Scheidung eine eigenständige Existenzsicherung vorausgesetzt.

Die Einkommensnachteile des Erwerbslebens spiegeln sich im Alterseinkommen. Sozialversicherungsansprüche knüpfen an die Dauer der Erwerbstätigkeit und die Höhe des Erwerbseinkommens an und berufliche Auszeiten mindern diese Ansprüche. Die unbezahlte Haus- und Betreuungsarbeit führt über die Anerkennung von

79 So aber *Kube*, StuW 2016, 332 (336) – in diesem Heft.

80 BVerfGE 85, 191 (209).

81 U.a. BVerfGE 113, 1 (15); s. auch: BVerfGE 104, 373 (393 ff.); 109, 64 (89 ff.); 97, 35 (43 f.) z.T. Art. 3 Abs. 3 GG; vgl. *Heun* (FN 7) Art. 3 Rz. 103; *Kischel*, in: *Epping/Hillgruber*, 2013, Art. 3, Rz. 186; als Fall von Art. 3 Abs. 1 GG: *Boysen*, in: *Münch/Kunig*, Bd. 1, 2012, Art. 3 Rz. 144. Das BVerfG scheint sich bei mittelbaren Differenzierungen auf Art. 3 Abs. 3 GG und bei faktischen Benachteiligungen auf Art. 3 Abs. 2 GG zu beziehen, vgl. *Spangenberg* (FN 8) S. 91 ff.

82 BVerfGE 113, 1 (15).

83 BVerfGE 97, 35 (43 f.).

84 BVerfGE 121, 241 (254 f.).

85 BVerfGE 8, 5, 52, 61 (90).

86 BVerfG v. 28.9.1992 – 1 BvR 46/87, NZA 1993, 213 (214).

87 U.a. BVerfGE 105, 1 (10 f.).

88 Vgl. *Starck*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 2010, Art. 3 Abs. 2 GG, Rz. 331; *Heun* (FN 7) Art. 3, Rz. 109.

89 *Englisch/Becker* (FN 36) S. 58.

90 *Geyer/Wrohlich*, in: *Spangenberg/Wersig Geschlechtergerechtigkeit steuern*, 2013, S. 85; *Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 (318) – in diesem Heft.

91 *OECD, Taxing Wages*, 2016; *Rastrigina/Verashchagina*, *Secondary earners and fiscal policies in Europe*, 2015.

92 *Geyer/Wrohlich* (FN 90) S. 87 ff.; *ZEW* (FN 66) S. 107 f.

93 *Wapler*, RdJB 2014, 36 ff.

Pflege- und Erziehungszeiten allenfalls zu geringen Rentenansprüchen.⁹⁴ Frauen beziehen daher im Durchschnitt ein um 57 % geringeres Alterseinkommen als Männer (sog. Gender Pension Gap).⁹⁵ Die Rentenansprüche des erwerbstätigen Partners werden im Falle einer Scheidung zwar hälftig geteilt. Beim Tod des Partners oder der Partnerin behält die erwerbstätige Person jedoch die volle Rente, während die Rente der im Haushalt arbeitenden Person auf die Witwen- oder Witwerrente von derzeit 55 % beschränkt ist (§ 46 SGB VI). Zudem handelt es sich um abgeleitete Anwartschaften, die zumindest nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht unter den Eigentumsschutz von Art. 14 GG fallen⁹⁶ und demzufolge keine dauerhafte Absicherung garantieren. Das 2001 eingeführte freiwillige Rentensplitting wird kaum genutzt.⁹⁷ Bei der privaten Altersvorsorge sind Altersvorsorgebeiträge zugunsten einer privaten Basisrente (Rürup-Rente) bei Zusammenveranlagung sogar pauschal in doppelter Höhe steuerlich absetzbar, ohne dass es zwingend auf einen eigenständigen Vorsorgevertrag der haushaltsführenden Partnerin oder eine Hinterbliebenenversorgung ankommt.

Das Ehegattensplitting ist aufgrund dieser Nachteile, die überwiegend Frauen treffen, als Verstoß gegen Art. 3 Abs. 2 GG als verfassungswidrig zu bewerten.⁹⁸

bb) Option Einzelveranlagung

Die Nachteile zu Lasten von Frauen werden in der steuerjuristischen Literatur inzwischen häufiger thematisiert.⁹⁹ Dennoch wird das Ehegattensplitting in der Regel als verfassungskonform erachtet, denn Frauen hätten die Möglichkeit, sich für eine Einzelveranlagung zu entscheiden.¹⁰⁰ Zunächst handelt es sich nicht allein um eine Entscheidung der Frau, sondern zumindest um eine gemeinsame Entscheidung. Dabei dürften die finanziellen und zeitlichen Entlastungen, die das Ehegattensplitting für den Haushalt verspricht, eine erhebliche Rolle spielen. Von gleichwertigen Entscheidungsoptionen kann daher kaum die Rede sein,¹⁰¹ zumal die

nicht erwerbstätige Partnerin die Zusammenveranlagung rein rechtlich gar nicht ablehnen darf.¹⁰² Zum anderen wird verkannt, dass derartige Entscheidungen eben nicht individuell getroffen werden, sondern mit strukturellen Gegebenheiten und kulturell geprägten Überzeugungen zusammenhängen. Für das Verbot mittelbarer Diskriminierung kommt es nicht darauf an, ob sich Frauen im Einzelfall anders entscheiden könnten oder aus Unkenntnis handeln. Das Verbot mittelbarer Diskriminierung schützt vielmehr vor strukturell bedingten Benachteiligungen und setzt deshalb eine überwiegende Betroffenheit von Frauen voraus. Die Nachteile des Ehegattensplittings treffen eben nicht Männer und Frauen gleichermaßen, sondern – strukturell bedingt – überwiegend Frauen. Männer können die Vorteile des Ehegattensplittings regelmäßig nutzen, ohne dafür längerfristige Nachteile in Kauf nehmen zu müssen.

II. Reformoptionen

1. Individualbesteuerung

Ziel einer Reform der Besteuerung von Partnerschaften muss es sein, die Art. 3 Abs. 2 GG widersprechenden Erwerbshürden der derzeitigen Besteuerung zu beseitigen. Gleichzeitig darf die Ehe nicht schlechter gestellt werden als andere rechtlich weniger verbindliche Partnerschaften. Diesen Anforderungen genügt eine Individualbesteuerung unter Berücksichtigung sozialrechtlicher Einstandspflichten.¹⁰³ In der Regel wird für die Berücksichtigung dieser Einstandspflichten ein übertragbarer Grundfreibetrag diskutiert.¹⁰⁴ Denkbar ist aber auch die Einbeziehung von Ehen in § 33a EStG, der es ermöglicht Unterhaltsaufwendungen bis zur Höhe des Existenzminimums als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd geltend zu machen.¹⁰⁵ Der regelmäßig angeführte Verwaltungsmehraufwand¹⁰⁶ lässt sich bereits durch eine gemeinsame Steuererklärung mit getrennt ausgewiesenen

94 Im Jahr 2014 ergaben sich daraus Leistungen i.H.v. ca. 111 € monatlich, vgl. BMAS, Rentenversicherungsbericht 2015, Übersicht 10.

95 *Klenner et al.*, WSI-Report Nr. 29, 6/2016, S. 3. Der Gender Pension Gap bezeichnet die prozentuale Lücke zwischen den durchschnittlichen eigenen Alterssicherungseinkommen der Frauen und den durchschnittlichen Alterssicherungseinkommen der Männer.

96 BVerfGE 97, 271; a.A. BSG 92, 113; ausführlich *Frey et al.*, 100 Jahre Witwen- und Witwerrenten, 2015, S. 71 ff.

97 §§ 120a ff. SGB VI, vgl. *BMFSFJ*, Erster Gleichstellungsbericht, 2011, S. 207.

98 U.a. *Vollmer* (FN 32); *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1900), *Schuler-Harms*, FPR, 2012: 297 (300); *Thiele*, RdJB 2014, 23 (32); *Heun* (FN 7) Art. 3, Rz. 79. Dabei wird zum Teil auch auf die Staatszielbestimmung in Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG verwiesen.

99 *Englisch/Becker* (FN 36) S. 76 ff.; *Hey* (FN 11) § 3 Rz. 164; *Thiele*, RdJB 2014, 23 (32); *Matherth/Chirvi*, StW 2015, 19 (31); *Sandweg*, StW 2014, 2097 (2099).

100 *Englisch/Becker* (FN 36) S. 79, anders wenn sich erweisen sollte, dass eine echte Wahlfreiheit nicht besteht, etwa aufgrund von Unkenntnis oder der höheren steuerlichen Belastung (ebd.); *Seer* (FN 49) S. 371; *Seiler* (FN 64) S. 18, der das Gleiche für die Lohnsteuerklassenkombination III/V argumentiert.

101 *Thiele*, RdJB 2014, 23 (32).

102 St. Rspr. BFH v. 3.3.2005 – III R 22/02; s. auch *Pflüger* (FN 15) § 26 Rz. 60.

103 Diese Anforderung würde entfallen, wenn auch Sozialleistungen individuell gewährt würden unabhängig vom Einkommen des Partners oder der Partnerin, um auch in geringen Einkommensgruppen finanzielle Abhängigkeiten zu vermeiden. Simulationen für Kanada zeigen, dass eine vollständige Individualisierung des Steuer- und Transfersystems nicht nur zu mehr Nettoeinkommen für Frauen führt, sondern auch zu einer Umverteilung zwischen hohen und niedrigen Einkommensgruppen, *Lahey*, *Osgoode Hall Law Journal* 53 (2), 2015, 427 (465).

104 So z.B. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Reform des Ehegattensplittings, Jahresbericht 2013/14, S. 354.

105 Im Rahmen von § 33a EStG werden alle eigenen Einkünfte der bedürftigen Person berücksichtigt. Der übertragbare Grundfreibetrag stellt demgegenüber einen Teil des zu versteuernden Einkommens steuerfrei. Infolgedessen bleiben u.a. steuerfreie Einkünfte und Bezüge, auch Einkünfte aus geringfügiger Beschäftigung sowie Vermögenswerte unangetastet. Außerdem ist das zu versteuernde Einkommen bereits durch Sonderausgaben und Steuervergünstigungen gemindert.

106 Vgl. *Matherth/Chirvi*, StW 2015, 19 (31).

Aufwendungen und Abzügen reduzieren, solange die Steuerschuld getrennt berechnet wird.

2. Übergangsregelungen

a) *Partiell individualisierte Besteuerung*

Obwohl Funktionsweise und Auswirkungen des Ehegattensplittings häufig nicht bekannt sind, stößt der Wechsel zu einer individuellen Besteuerung auf erheblichen öffentlichen Widerstand und ist daher politisch nur schwer durchsetzbar. Als mittelfristige Alternative bietet sich auf der Basis einer getrennten Besteuerung ein Realsplitting an, das es in Anlehnung an das Realsplitting für Geschiedene erlaubt Einkommen bis zu 13.805 € steuermindernd zu übertragen. Denkbar wäre ebenso eine Art Steuerpartnerschaft, in der zunächst auf der Basis einer partiell individualisierten Besteuerung rechtliche Verbindlichkeiten und gemeinsam getragene Aufwendungen berücksichtigt werden.¹⁰⁷ Auch in anderen Ländern wurde der Wechsel zu einer individualisierten Besteuerung regelmäßig durch Sonderregelungen, etwa Absetzbeträge für Alleinverdienende abgedeckt, die erst in späteren Reformen sukzessive reduziert, in weniger progressionsabhängige Absetzbeträge umgewandelt oder ganz abgeschafft wurden.¹⁰⁸

Ein Vertrauensschutz zugunsten bestehender Ehen mag angesichts der öffentlichen Meinung zur Reform des Ehegattensplittings politisch notwendig sein und – in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips – sogar gleichheitsrechtlich zulässig. Verfassungsrechtlich geboten ist ein solcher Vertrauensschutz nicht. Im Steuerrecht wird ein zwingender Vertrauensschutz nur für besonders gefestigte wirtschaftliche Dispositionen angenommen.¹⁰⁹ Ein Vertrauensschutz kommt daher unter Bezug auf Art. 6 Abs. 1 GG allenfalls für Ehen in Betracht, die im Vertrauen auf geltendes Recht Erwerbs- und Hausarbeit aufgeteilt haben und diese Arbeitsteilung nicht ohne weiteres rückgängig machen können.

Die Ehe an sich ermöglicht zwar die Zusammenveranlagung. Auslöser der Arbeitsteilung ist heute aber vor allem die Geburt eines Kindes. Davon ausgehend kann sich die Arbeitsteilung verstetigen. Ein Vertrauensschutz ist daher nur für die Person – in der Regel die Ehefrau – zu begründen, die ihre Erwerbstätigkeit zugunsten von Haus- oder Sorgearbeit über einen längeren Zeitraum aufgegeben hat, und für die ein beruflicher Wiedereinstieg aufgrund von Qualifikationsverlusten und Alter nur schwer möglich ist. Angesichts der weitgehend übergangslosen Reform des nahehe-

lichen Unterhaltsrechts und der damit schwerer wägenden Risiken von Erwerbseinschränkungen während der Ehe ist die Einführung einer Individualbesteuerung jedoch dringend geboten, was wiederum enttäushtes Vertrauen aufwiegen kann.¹¹⁰

b) *Ausgleich für Zweitverdienende*

Soweit eine längerfristige Übertragung von Einkommen, etwa im Rahmen eines Realsplittings, möglich bleibt, ändert sich in unteren und mittleren Einkommensgruppen wenig an den Kosten der Erwerbstätigkeit und den daraus resultierenden Erwerbshürden.¹¹¹ Daher sind zusätzliche Änderungen und gegensteuernde Anreizsysteme notwendig, die gerade für Frauen mit Kindern den Wechsel in eine reguläre existenzsichernde Beschäftigung unterstützen. Neben der Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten¹¹² ist dafür eine speziell auf Zweitverdienende zugeschnittene Steuerentlastung oder Steuergutschrift denkbar, wie es sie z.B. in den Niederlanden gibt.¹¹³ Eine solche Entlastung würde die Steuer- und Abgabenbelastung von Zweitverdienenden und Alleinerziehenden mindern und damit den Sprung in reguläre Beschäftigung erleichtern. Derzeit führt das Zusammenspiel von Ehegattensplitting und geringfügiger Beschäftigung dazu, dass das Haushaltseinkommen mit Überschreiten der Minijobgrenze von monatlich 450 € zunächst einbricht. Deshalb bleiben verheiratete Frauen sehr viel häufiger und länger in geringfügiger Beschäftigung.

Ein solcher Ausgleich für Zweitverdienende kann für die Dauer eines Realsplittings als eine die Gleichstellung von Frauen und Männern fördernde Sozialzwecknorm begründet werden. Die Regelung lässt sich aber auch als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründen, die auf die Abgeltung von beruflich verursachten Mehraufwendungen zielt.¹¹⁴

3. Familien(real)splitting

In den letzten Jahren mehren sich Reformvorschläge, die aufbauend auf das Ehegattensplitting oder statt des Ehegattensplittings ein Familiensplitting einführen wollen. Der Begriff „Familiensplitting“ wird dabei sehr weit und nicht immer eindeutig verwendet. Die diskutierten Modelle reichen von einem Familiensplitting nach französischem Vorbild, das auf einer Zusammenveranlagung von Kindern und Eltern beruht¹¹⁵ über ein Familien(real)splitting, das die Absetzbarkeit der zivilrechtlichen Unterhaltsaufwendungen zwi-

107 Eine solche Steuerpartnerschaft ließe sich zudem für nichteheliche Familien öffnen, die sich beispielsweise die Kosten des Unterhalts, der Betreuung oder Ausbildung für Kinder teilen.

108 Großbritannien: Seely, *Income tax allowances for married couples*, Briefing Paper 00870, House of Commons Library, 22.4.2016; Schweden: Gunnarsson, *Introducing independent taxation in Sweden*, Fair Tax Working Paper Series, 2016.

109 Vgl. BVerfGE 127, 1; 127, 31; 127, 61.

110 U.a. BVerfGE 127, 1.

111 Bach et al., *DIW Wochenbericht* 41/2011, 13 (18 f.).

112 Dazu unten II.3.b).

113 Inkomensafhankelijke Combinatiekorting (Income-Dependant Combination Credit) vgl. de Boer et al., CPB (Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis) Discussion Paper 286, 2014, S. 9 ff.

114 Vgl. Kearny/Turner, *The Hamilton Project*, December 2013; Pignataro, N.Y.U. Review of Law & Social Change, 2014, Vol. 39: 245 ff.; ebenso bereits Lang (FN 3) S. 634. Ein Werbungskostenabzug wirkt sich in niedrigen Einkommensgruppen allerdings kaum aus.

115 Seiler (FN 64) S. 23 f.; Leisner-Egensperger, FR 2010, 865 (871).

schen Eltern und Kindern ermöglicht¹¹⁶, bis hin zu einem pauschalen Steuernachlass¹¹⁷ oder einer Kinderkomponente im Steuertarif.¹¹⁸ Die Zustimmung zu einem Familiensplitting ist vermutlich dem positiv besetzten Begriff des Familiensplittings geschuldet: das Familiensplitting verspricht, die durch Kinder entstehenden Belastungen stärker zu berücksichtigen und die bislang auf Ehen beschränkten Entlastungen auf alle Familien auszuweiten bzw. auf Familien zu beschränken. Die Förderung von Familien über einen geänderten Tarif oder aber erhöhte Freibeträge führt aufgrund des progressiven Steuertarifs jedoch immer dazu, dass Eltern mit hohen Einkommen stärker entlastet werden als Eltern mit geringen Einkommen und Familien ohne steuerpflichtiges Einkommen nur über zusätzliche Transferleistungen erreicht werden. Das bereits oben genannte Beispiel zum Wechsel von Kinderfreibeträgen zu Kindergeld in Großbritannien weist zudem darauf hin, dass ersparte Steuern nicht unbedingt den Kindern selbst bzw. der Betreuungsperson zugute kommen.¹¹⁹

Verfassungsrechtlich ist eine progressionsabhängige Familienförderung nur dann begründbar, wenn damit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprochen wird. Art. 6 Abs. 1 GG verbietet dem Staat Eltern gegenüber Kinderlosen schlechter zu stellen.¹²⁰ Steuerrechtlich wird darüber die Berücksichtigung von kindbedingten Unterhaltsaufwendungen¹²¹ sowie die Absetzbarkeit von Betreuungsaufwendungen als Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit hergeleitet.¹²²

a) Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen

Die durch Kinder entstehenden Unterhaltslasten werden im geltenden Einkommensteuerrecht über die Kinderfreibeträge steuerfreigestellt, ergänzt durch das Kindergeld, das je nach Einkommenshöhe als monatliche Steuervergütung oder sozialstaatliche Förderung wirkt (sog. Familienleistungsausgleich). Die Berücksichtigung der kindbedingten Unterhaltsaufwendungen ist dabei auf das Existenzminimum beschränkt, während das Ehegattensplitting ebenso wie ein Familiensplitting – in der Begründung als typisiertes Realsplitting – die am familiären Lebensstandard orientier-

ten zivilrechtlichen Unterhaltspflichten berücksichtigt.¹²³ Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet den Staat jedoch nicht, die Aufwendungen für einen über dem Sozialhilfeniveau liegenden Lebensstandard vorrangig vor anderen steuerfinanzierten Gemeinwohlbelangen zu berücksichtigen.¹²⁴ Verfassungsrechtlich zwingend ist lediglich die Steuerfreistellung des Existenzminimums, das der Staat ansonsten über Sozialleistungen gewährleisten müsste.¹²⁵ Der Wechsel zu einem Familienrealsplitting würde die schon heute beim Familienleistungsausgleich bestehende Schere zwischen Familien mit hohen und niedrigen Einkommen vermutlich weiter öffnen. Ob sich eine solche mit dem Einkommen steigende Familienförderung als bevölkerungspolitische Maßnahme zugunsten von Mittelschichtsfamilien rechtfertigen lässt,¹²⁶ ist zweifelhaft. Höhere Geburtenraten scheinen größere Realisierungschancen zu haben, wenn die Familienpolitik gleichstellungspolitische Ziele verfolgt und die Vereinbarkeit von Elternschaft und Beruf für Männer und Frauen sicherstellt.¹²⁷

Richtig ist, dass die steuermindernde Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im geltenden Recht keinem einheitlichen Maßstab folgt.¹²⁸ Steuersystematisch konsequent für Ehe und Familie wäre die Steuerfreistellung in Höhe des Existenzminimums, denn im geltenden Recht werden auch die Aufwendungen für den eigenen Lebensbedarf, also den „Selbstunterhalt“ nur in Höhe des existenziellen Bedarfs steuerfrei gestellt.¹²⁹ Das Gleiche gilt für Vorsorgeaufwendungen.¹³⁰ Das Realsplitting für getrennte und geschiedene Paare weicht von dieser Systematik ab und sollte angepasst werden.¹³¹ Das BVerfG hat den Abzug von Unterhaltsaufwendungen geschiedener Eheleute in Höhe des Existenzminimums auch früher nicht beanstandet.¹³²

Ein über das Familienrealsplitting hinausgehendes tarifliches Familiensplitting, in der die Familie in Anlehnung an das Ehegattensplitting nicht nur als Verbrauchsgemeinschaft, sondern als Wirtschaftsgemeinschaft behandelt wird,¹³³ ist ebenfalls nicht als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründbar.¹³⁴ Kinder oder Jugendliche tragen in der Regel nicht zum Familieneinkommen bei und auf die Teilhabe am Einkommen kommt es für die steuerliche Zurechnung des

116 *CDU/CSU*, Regierungsprogramm 2013–2017; S. 60; *Englisch*, *DStJG* 2014, S. 197 f.; *Hey* (FN 11) § 8 Rz. 103; wohl auch *Kirchhof*, *DB* 2016, S. 1 f., der jedoch gleichzeitig den Begriff Familiensplitting verwendet, *Kube*, *StuW* 2016, 332 (342) – in diesem Heft.

117 *Brosius-Gersorf* (FN 62) S. 588.

118 *SPD*, Beschluss des Parteivorstands: Moderne Familienpolitik weiterdenken, 19.10.2015.

119 Siehe auch *Mückenberger et al.*, Familienförderung und Gender Mainstreaming im Steuerrecht, 2007, S.

120 U.a. *BVerfGE* 99, 246 (260).

121 U.a. *BVerfGE* 82, 60 (82 f.); 99, 246 (259 f.).

122 *BVerfGE* 112, 268.

123 Zur Kritik an dieser Diskrepanz *Haupt/Becker*, *DStR* 2015, 1529 ff.

124 *Englisch*, *DStJG* 2014, S. 188.

125 St. Rspr. u.a. *BVerfGE* 107, 27 (48); 112, 268 (281) *BVerfG* v. 13.2.2008, 2 BVL 1/06, Rz. 104.

126 So z.B. *Englisch*, *DStJG* 2014, S. 198; *Kirchhof*, *DB*

2016, 52.

127 *Brosius-Gersdorf* (FN 62) S. 140 f.

128 *Spangenberg*, in: *Berghahn*, *Unterhalt und Existenzsicherung*, 2007, 288 (302 f.).

129 *Englisch*, *DStJG* 2014, S. 189.

130 *BVerfGE* 120, 125 ff.

131 Das 1979 eingeführte Realsplitting soll nach der Gesetzesbegründung ohnehin nur den Wegfall des Ehegattensplittings kompensieren. Für die Umstellung der Lebensverhältnisse genügt jedoch ebenso wie beim Tod des Partners oder der Partnerin eine zeitlich begrenzte Übergangsregelung, vgl. *Englisch*, *DStJG* 2014, S. 195.

132 Vgl. *BVerfG* v. 4.10.1984 – 1 BvR 789/79, *BStBl.* II 1985, 25.

133 U.a. *Seiler* (FN 64) S. 22 ff.; *Leisner-Egensperger*, *FR* 2010, 865 (871); *Jachmann/Liebl*, *DStR* 2010, 2009 (2013 ff.).

134 So aber *Seiler* (FN 64) S. 27, der von einer einfachrechtlichen Konkretisierung spricht.

Erwerbseinkommens nicht an.¹³⁵ Selbst im Verständnis der Familie als „Verantwortungsgemeinschaft“¹³⁶ ist nicht nachvollziehbar, warum die Verantwortung der Eltern für ihre Kinder in hohen Einkommensgruppen faktisch mehr wiegen soll als in niedrigen Einkommensgruppen. Der Fokus auf Art. 6 GG als Freiheitsrecht und dem Verständnis der Familie als Einheit, die dem Staat Eingriffe in die interne Familiengestaltung untersagt,¹³⁷ vernachlässigt und perpetuiert die faktisch sehr unterschiedlichen Einkommensverhältnisse von Familien.

b) *Betreuung von Kindern*

Der Kinderfreibetrag, der das sächliche Existenzminimum abdeckt, wird seit 2002 durch einen pauschalen Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsaufwand (BEA) ergänzt.¹³⁸ Der Freibetrag geht auf eine Entscheidung des BVerfG zurück¹³⁹ und ist bereits steuersystematisch zu kritisieren, denn der Abzug wird unabhängig von tatsächlichen Aufwendungen gewährt.¹⁴⁰ Während die Haus- und Sorgearbeit bei der Begründung des Ehegattensplittings als nicht steuerbare oder irrelevante Wertschöpfung vernachlässigt wird, soll die unbezahlte Sorgearbeit beim BEA sogar eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit begründen.¹⁴¹ Ebenso wie beim Ehegattensplitting wird dafür ein Abwehrrecht gegenüber staatlichen Eingriffen in die Familie postuliert. Der Staat müsse sich neutral gegenüber unterschiedlichen Familienentwürfen verhalten und keinen Unterschied machen zwischen der (unbezahlten) Betreuung durch einen (nicht berufstätigen) Elternteil und einer mit finanziellen Aufwendungen verbundenen „Fremdbetreuung“.¹⁴² Tatsächlich begünstigt diese vermeintlich entscheidungsneutrale Regelung jedoch die Betreuung der Kinder durch einen Elternteil, denn anders als bei einer Betreuung im Kindergarten, entstehen bei der Eigenbetreuung keine zusätzlichen Kosten.¹⁴³

Diese gegen Art. 3 Abs. 2 GG verstoßende Begünstigung der Eigenbetreuung durch BEA und Ehegattensplitting wird zusätzlich durch die Ausgestaltung der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten befördert. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 EStG können Betreuungskosten i.H.v. zwei Dritteln der tatsächlich angefallenen Aufwendungen bis zu maximal 4.000 € als Sonderausgaben geltend gemacht werden, unabhängig davon ob es sich um erwerbsbedingte oder privat veranlasste Aufwendungen handelt. Die Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung von erwerbsbedingten Kin-

derbetreuungskosten hat sich im Laufe der Jahre wiederholt geändert, den Charakter als privat veranlasste Aufwendungen aber nie ganz verloren.¹⁴⁴ Diese Bewertung resultiert aus der Zuschreibung von Reproduktionsarbeit in die Privatsphäre. Demzufolge entsteht der Kinderbetreuungsbedarf nicht wegen der Erwerbstätigkeit [...] also nicht in der Erwerbssphäre, sondern in der Privatsphäre.¹⁴⁵ Hinter dieser Auffassung versteckt sich die Vorstellung eines (männlichen) „Normalarbeiters“, der nicht für die Familienarbeit zuständig ist,¹⁴⁶ die jedoch weder den Lebensrealitäten berufstätiger Mütter, noch denen berufstätiger Väter entspricht, die sich entgegen überkommener Rollenmuster an der Betreuung ihrer Kinder beteiligen wollen. Die Abzugsfähigkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten in Höhe des tatsächlich entstandenen Aufwands folgt bereits aus dem objektiven Nettoprinzip und dem Gebot einer folgerichtigen Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts.¹⁴⁷ Die Kosten der Kinderbetreuung während der Arbeitszeit sind mindestens ebenso erwerbsbedingt wie Wegekosten.¹⁴⁸

Der BEA sollte deshalb gestrichen werden. Die Abzugsfähigkeit für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten muss der Höhe nach zumindest die Kinderbetreuungskosten abdecken, die durch eine Vollzeitbeschäftigung entstehen.

III. Fazit

Die Begründungen des Ehegattensplittings sind nicht nur steuersystematisch und damit gleichheitsrechtlich problematisch, sondern spiegeln tradierte gesellschaftliche Wertungen, die insbesondere den verfassungsrechtlichen Anforderungen von Art. 3 Abs. 2 GG widersprechen. Das zentrale Problem sind die Erwerbshürden und damit einhergehende Auswirkungen des Splittings im Lebensverlauf, die durch den Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung sowie die unzureichende Abzugsfähigkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten noch verstärkt werden. Die Betrachtung der Ehe als Einheit verschleiern die Risiken des Ehegattensplittings, die vor allem Frauen treffen. Obwohl Funktionsweise und Auswirkungen des Ehegattensplittings häufig nicht bekannt sind, stößt der Wechsel zu einer individuellen Besteuerung jedoch auf erheblichen öffentlichen Widerstand und ist daher politisch schwer durchsetzbar. Dennoch sind schrittweise Reformen denkbar, die zeitnah Veränderungen herbeiführen können.

135 Vgl. *Englisch*, DStJG 2014, S. 190 f. Eine gleichberechtigte Teilhabe der Kinder dürfte auch nicht der Lebensrealität entsprechen, *Sacksofsky*, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 348; anders *Leisner-Egensperger*, FR 2010, 865 (872) die auf das wirtschaftliche Realverhalten der Familie abstellt.

136 U.a. *Seiler* (FN 64) S. 25; *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2013 ff.).

137 Ebd.

138 § 32 Abs. 6 EStG.

139 BVerfGE 99, 216.

140 Bereits *Birk/Wendt*, JZ 2001, 218 (200 f.); *Hey* (FN 11) § 8 Rz. 94, *Englisch*, DSJG 2014, S. 192 f.

141 Vgl. *Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2795).

142 Ebd.; BVerfGE 99, 216 (231, 236).

143 *Birk/Wendt*, JZ 2001, 218 (222); *Hey*, NJW 2006, 2001 (2002).

144 Überblick bei *Hölzer*, NJW 2008, 2145 ff.; *Sacksofsky* (FN 8) S. 152 f. Selbst zwischen 2006 und 2011 wurden die Aufwendungen nur „wie Betriebsausgaben“ und nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

145 *Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2796).

146 *Fellows*, Yale Journal of Law & Feminism, 1998, 307 (354 ff.).

147 *Hey* (FN 11) § 8 Rz. 755.

148 *Sacksofsky* (FN 8) S. 151.

Abhandlungen

Das Steuerrecht zwischen Gläubigerschutz und Sanierungskultur

– Eine Analyse aus rechtshistorischer, normativer und modellorientierter Sicht –

Prof. Dr. CARL-CHRISTIAN FREIDANK / MARIO HENRY SCHRÖDER, beide Hamburg*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Problemstellung II. Entwicklungslinien des gesetzgeberischen Umgangs mit notleidenden Unternehmen <ul style="list-style-type: none"> 1. Rechts- und wirtschaftshistorische Entstehung des heutigen Insolvenzrechtes 2. Paradigmenwechsel der InsO durch das ESUG III. Notwendigkeit steuerrechtlicher Novellierungen zur adäquaten Umsetzung des ESUG <ul style="list-style-type: none"> 1. Steuerrechtliche Probleme durch das neue insolvenzrechtliche Rahmenwerk 2. BFH-Vorlagebeschluss zum Konflikt von Steuer- und Insolvenzrecht | <ul style="list-style-type: none"> a) Grundsätzliche Problemstellung b) Europarechtliche Bezüge c) Verfassungsrechtliche Bezüge 3. Normatives Ergebnis IV. Lösungsansätze zur steuerrechtlichen Umsetzung des insolvenzrechtlichen Rahmenkonzepts nach dem ESUG <ul style="list-style-type: none"> 1. Steuerrechtliche Entscheidungsmodelle für erfolgreiche Sanierungen 2. Verknüpfung von Unternehmenssanierungen mit dem Gläubigerschutzgedanken V. Fazit |
|--|---|

Das ESUG stellt einen Umbruch in der rechts- und wirtschaftshistorischen Entwicklungslinie im Umgang mit notleidenden Unternehmen dar, für die der Gesetzgeber durch innovative Rechtsinstitute vermehrt einen Sanierungsweg vorsieht. Kernproblem dieses insolvenzrechtlichen Paradigmenwechsels nach angelsächsischem Vorbild ist das Steuerrecht, das vor allem durch die Ertragsbesteuerung von Sanierungsgewinnen immer wieder in die Kritik der Rechtsprechung und des Schrifttums gerät. Daher ist es Ziel dieses Beitrags, normative und modellorientierte Lösungsansätze zur steuerrechtlichen Internalisierung des novellierten insolvenzrechtlichen Rahmenkonzepts aufzuzeigen.

The ESUG represents a radical change in the legal and economic historical development in dealing with financially distressed companies, for which the legislator increasingly provides innovative legal instruments for a company's restructuring. The fundamental problem of this paradigm shift in insolvency law based on the Anglo-Saxon model is the tax law, which is criticized by jurisprudence and literature especially because of the income taxation of restructuring profits. Therefore it is the aim of this paper to identify normative and model-driven approaches to the fiscal consideration of the amended insolvency framework.

I. Problemstellung

Die Forderung nach einem sanierungsfreundlichen Insolvenzrecht stand und steht stets im engen Zusammenhang mit einem adäquaten und diesem Zwecke angepasstem Sanierungssteuerrecht.¹ Der Forderung nach einem sanierungsbegünstigenden Insolvenzrecht wurde mittlerweile mit dem Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG)² Rechnung getragen. Doch zeigt sich nach dessen Inkrafttreten im Jahre 2012, dass die angelsächsische Rechtsherkunft³ der insolvenzrechtlichen Novellierungen Defizite im angrenzenden Sanierungssteuerrecht

aufgedeckt hat.⁴ Mit dem ESUG erhielten z.T. weitreichende Sanierungsinstrumente Einzug in die Insolvenzordnung (InsO). Hierdurch sollen betriebswirtschaftlich mögliche Sanierungen notleidender Unternehmen erleichtert werden, um gesamtgesellschaftliche und volkswirtschaftliche Ressourcen durch erfolgreiche Restrukturierungen zu erhalten.⁵ Doch scheitert dieses Ziel, eine Sanierungskultur nach angelsächsischem Vorbild zu etablieren,⁶ häufig an steuerrechtlichen Konflikten und Rechtsunsicherheiten, die sich insbesondere bei der Besteuerung von Sanierungsgewinnen zeigen und mit denen sich sowohl der BFH als auch das Schrifttum befassen.⁷

* *StB Prof. Dr. Carl-Christian Freidank* ist Inhaber des Lehrstuhls für Revisions- und Treuhandwesen sowie geschäftsführender Direktor des Instituts für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen an der Fakultät für Betriebswirtschaft der Universität Hamburg.

Mario Henry Schröder, M.Sc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an diesem Lehrstuhl sowie Mitarbeiter bei Heinrich&Partner in Hamburg. Die Verfasser danken dem anonymen Gutachter für wertvolle Hinweise und Anregungen.

1 Vgl. *Eilers*, StuW 2010, 205; *Seer*, FR 2014, 721; *Kahlert*, FR 2014, 731 sowie *Graf-Schlicker*, FR 2014, 744.

2 Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG), BGBl. I 2011, 2582–2591. Das Gesetz vom 7.12.2011 trat am 1.3.2012 und die Art. 4, 5, 7 und 8 dieses Gesetzes traten am 1.1.2013 in Kraft.

3 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 18. Zur Forderung nach einer Anlehnung an die angelsächsischen Regelungen vgl. *Eilers*, StuW 2010, 205 (209 f.).

4 Vgl. *Seer*, FR 2014, 721 oder *Kahlert*, WPg 2015, 1197.

5 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 1–2.

6 Es zeigte sich in der Vergangenheit ein anhaltender Wettbewerb zwischen den nationalen Sanierungsrechtsräumen, in welchem sich das deutsche Sanierungsrecht als nachteilig erwies und zwecks Sanierung eine Rechtsraumverlagerung in angelsächsische Länder zu beobachten war. Vgl. *Vallender*, NZI 2010, 838 (840 f.). Zum angelsächsischen Vorbildcharakter vgl. auch BT-Drucks. 17/5712, 18.

7 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13. Für die Stimmen im Schrifttum vgl. *Seer*, FR 2014, 721, *Eilers*, StuW 2010, 205 oder *Kahlert*, WPg 2015, 1197.

Dieser Konflikt entspringt der Tatsache, dass die Novellierungen des ESUG in der rechts- und wirtschaftshistorischen Entwicklungslinie der bisherigen InsO gewissermaßen einen Paradigmenwechsel in der deutschen Insolvenzrechtstradition darstellen.⁸ Auf die durch das ESUG novellierte InsO gilt es, steuerrechtliche Antworten in Einklang mit der gesetzgeberischen Konzeption zu finden. Die Kritik, dass der mögliche Steueranspruch des Fiskus die Sanierungsfähigkeit eines notleidenden Unternehmens zusätzlich konterkariert, wird als zentraler Anknüpfungspunkt herausgegriffen und im Spannungsfeld aus Steuergerechtigkeit und Steuerpolitik untersucht. Denn in Abwendung von einer Abwicklungs- bis hin zu einer Sanierungsmentalität liegt die Möglichkeit einer Anpassung der Steuerpolitik an fiskalische Interessen, die sich möglicherweise in einer ökonomischen Lesart des Gläubigerschutzgedankens wiederfinden lassen. Der Beitrag zeigt, wie der Steuergesetzgeber durch einen konsequenten Gläubigerschutz im Sinne des ESUG und eine Abkehr vom Steuergerechtigkeitsgedanken, insbesondere dem Gleichbehandlungsgedanken, fiskalische Vorteile realisieren kann und gleichzeitig durch steuerrechtliche Sanierungserleichterungen wirtschaftliche sowie gesellschaftliche Ressourcen aufrechterhält. Damit zeigt sich ein uneingeschränktes Anwendungsinteresse des kontrovers diskutierten Wirtschaftlichkeitsprinzips⁹ im Zuge der Steuererhebung.

Hierzu wird zunächst die rechts- und wirtschaftshistorische Entwicklungslinie des gesetzgeberischen Umgangs mit notleidenden Unternehmen gezeichnet, welche die bisherige (und aktuelle) Gangart des Steuergesetzgebers mit insolvenzbeantragenden Unternehmen aufzeigt. Von der Entwicklungsgeschichte der heutigen InsO ausgehend, wird der starke Umbruch der insolvenzrechtlichen Konzeption durch das ESUG herausgestellt. Der konzeptionelle Umbruch ist vor allem auf die Rechtsherkunft des durch das ESUG eingeführten Schutzschirmverfahrens zurückzuführen, das dem Chapter 11 des US bankruptcy code entlehnt ist.¹⁰ Folglich erhebt sich die Frage, in welchem Verhältnis die novellierte InsO zur deutschen Rechts-tradition steht und wie eine sinnvolle Einbettung dieser in steuerliche Regelungen stattfinden könnte. Hierzu werden quantitative Entscheidungsmodelle entwickelt, die aus Sicht des Fiskus eine Fundierung der Entscheidungsfrage zwischen Steuerzugriff und Steuerbefreiung ermöglichen. Dabei darf jedoch der Gläubigerschutzgedanke, der letztlich auch die exponierte Stellung der Fiskalforderungen untermauert,

nicht – wie es zunächst anmuten könnte – als das steuerrechtliche Problemfeld des ESUG gesehen werden. Vielmehr gilt es, die Intention und die damit einhergehenden Möglichkeiten der durch das ESUG novellierten InsO aufzugreifen und in diesen keine Abkehr, sondern eine konsequentere Zuwendung zum deutschen Gläubigerschutzgedanken zu sehen.

II. Entwicklungslinien des gesetzgeberischen Umgangs mit notleidenden Unternehmen

1. Rechts- und wirtschaftshistorische Entstehung des heutigen Insolvenzrechtes

Ausgangspunkt des heutigen Insolvenzrechtes sind die Verfahrensordnungen der absolutistischen Epoche vom 16. Jahrhundert bis zum Anbeginn des 19. Jahrhunderts, die stets dem zuständigen staatlichen Organ in jeglicher – auch wirtschaftlicher – Hinsicht die Befugnis zur Verfahrensleitung zuwies.¹¹ Dieser Gangart lag die theoretische Konzeption des Werkes „Labyrinthus creditorum concurrentium ad litem per debitorem communem inter illos causatam“¹² von de Samoza 1663 zugrunde, welches die römischen, oberitalienischen und spanischen Verfahrensgrundlagen in diesem Werk, dem sog. „Labyrinthus“, zusammenführte und ein System des Konkursprozesses entwarf.¹³ Im Anschluss an diese durch das „Labyrinthus“ geprägte Epoche waren das damalige Heilige Römische Reich deutscher Nation und später das Deutsche Reich durch ein uneinheitliches Recht in Konkursachen gekennzeichnet. Dies spiegelt sich in der Tatsache wider, dass einerseits kein eigenes Konkursrecht existierte¹⁴ und andererseits höchst unterschiedliche Rechtsräume in Konkursangelegenheiten existierten. Während in Brandenburg, den Hohenzollernschen Landen, Pommern, Posen, Preußen, Sachsen, Schlesien, Westphalen, und dem Justizsenat zu Ehrenbreitenstein die Preußische Konkursordnung vom 8.5.1855 galt,¹⁵ orientierten sich Rheinhessen, Rheinpfalz und die Rheinprovinz am code de commerce und Elsaß-Lothringen am französischen Fallimentsgesetz vom 28.5.1864. Daneben hatten Baden, Bayern, Braunschweig, Lippe, Oldenburg, Sachsen-Gotha, Waldeck und die Hansestädte jeweils eigene Rechtsausrichtungen.¹⁶ Der Kernkritikpunkt an dieser der Epoche entsprechenden Zersplitterung der Konkursverwaltung bezog sich auf die Bevormundung der Gläubiger durch die staatliche Obrigkeit sowie der konkludenten Kritik einer gerichtlichen Besor-

8 Vgl. 2. Abschnitt unter II.

9 Vgl. Seer, StuW 2015, 315 (319 f.).

10 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 18.

11 Vgl. Hahn, Die gesamten Materialien zur Konkursordnung und dem Einführungsgesetz zu derselben vom 1.2.1877, sowie zu dem Gesetze, betreffend die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Konkursverfahrens, vom 21.7.1879, 1879, S. 283.

12 Vgl. De Samoza 1663.

13 Vgl. Stürmer, Zwangsvollstreckungs-, Konkurs- und Vergleichsrecht, begr. v. Baur, 1989, 6. Aufl., S. 12.

14 Vielmehr wurde das „gemeine Recht“ um Rechtsprechung und Verordnungen erweitert und auf die Belange eines Konkurses angepasst. Vgl. Möller, Die Rechtsprechung

des Reichgerichts in Zivilsachen, Eine Untersuchung der Zuständigkeit und Organisation des Reichsgerichts sowie seiner Rechtsprechung im 19. Jahrhundert unter besonderer Berücksichtigung der Konkursanfechtung, 2001, S. 84.

15 Preußische Konkursordnung vom 8.5.1855 nebst einem Anfechtungsgesetz vom 9.5.1855. Vgl. Heilfron, Römische Rechtsgeschichte, Zivilprozess, Konkurs, 1900, 4. Aufl., S. 613.

16 Zur Vorherrschaft der verschiedenen Rechtsquellen in Konkursachen vgl. Möller, Die Rechtsprechung des Reichgerichts in Zivilsachen, Eine Untersuchung der Zuständigkeit und Organisation des Reichsgerichts sowie seiner Rechtsprechung im 19. Jahrhundert unter besonderer Berücksichtigung der Konkursanfechtung, 2001, S. 84.

gung fremder Angelegenheiten, die aber primär auf den Arbeitsanfall bei den Gerichten abstellte.¹⁷

Diese uneinheitliche und in der Sache unbefriedigende Rechtssituation wurde durch die Konkursordnung (KO) vom 10.2.1877, als eines der Reichsjustizgesetze (GVG, ZPO, StPO, KO), abgelöst.¹⁸ Durch das am 1.1.1900 in Kraft getretene Bürgerliche Gesetzbuch unterlag die Konkursordnung einer jähen Anpassung an das ihr verbundene Zivilrecht und wurde gleichfalls am 1.1.1900 in novellierter Form veröffentlicht.¹⁹ Zwar zeigte sich schon durch den Terminus „Konkurs“ die exponierte Gläubigerposition im „concursum creditorum“, in welchem die Gläubigerpositionen zusammenfließen.²⁰ Doch wies die neue Konkursordnung von 1877 erstmalig auch eine inhaltliche Aufnahme der wörtlichen Bedeutung auf und sah eine verhältnismäßig weitreichende Gläubigerautonomie für die Disposition der Konkursmasse vor, die zwar einer staatlichen Kontrolle – jedoch nicht der staatlichen Disposition – unterlag.²¹ Das Flankieren einer den Gläubigern überlassenen Verwertung der Konkursmasse durch eine letztinstanzliche staatliche Kontrolle sollte möglichen Uneinigkeiten der Gläubiger im Sinne einer effektiven Verwertung der Konkursmasse Rechnung tragen.²²

Mit der Konkursordnung zeigt sich der historisch größte Schritt in Richtung einer geordneten und den Interessen der Verfahrensbeteiligten Rechnung tragenden Insolvenzabwicklung. Funktional ist die Konkursordnung jedoch klar auf eine Verwertung der Konkursmasse und damit eine Abwicklung von Unternehmen²³ ausgerichtet. Diese funktionale Ausrichtung bildet den rechts- sowie wirtschaftshistorischen Anknüpfungspunkt zum Steuerrecht. Durch die Abwicklung von insolventen Unternehmen galt es aus gesetzgeberischer Sicht, die bestehenden Ansprüche des Staates an der Konkursmasse zu wahren. Diese rechtliche Schutzfunktion im Konkursrecht lässt sich bis in die römische Rechtsgeschichte hinein nachverfolgen, indem sich bereits im Römischen Recht sog. „privilegia personae“²⁴ sowie „privilegia causae“²⁵ definiert finden. Diese Anspruchsgruppen erfahren aus Gründen, die in ihrer Person oder in der Sache begründet liegen, eine Bevorzugung bei der Verteilung der Konkursmasse, wobei dem Fiskus die Erstnennung unter den „privilegia personae“ zukommt.²⁶ Damit kam dem Fiskus historisch ein privilegierter Erstzugriff auf die Konkursmasse zu,

der im Sinne eines exponierten gesellschaftlichen Besteuerungsinteresses begründet wurde. Insofern findet sich durch das Römische Recht eine tiefe Verwurzelung der vorrangigen Berücksichtigung fiskalischer Interessen in der Steuerrechtsgeschichte, welche über die Konkursordnung sodann Eingang in die deutsche Rechtsetzung fand.

Die Entwicklungsstufen innerhalb der KO sind eher durch kleine Reformbestrebungen im Zeitalter des Wilhelminismus, der Weimarer Republik sowie in der Zeit des Nationalsozialismus gekennzeichnet.²⁷ Erst nach dem zweiten Weltkrieg begann in den 1950er Jahren eine lang anhaltende Reformdiskussion, vornehmlich um die Mitwirkungsrechte und -pflichten der Insolvenzgläubiger. Getrieben durch die wirtschaftliche Rezession in Folge der ersten Ölkrise 1973 und die damit einhergehend höher werdende Anzahl von mangels Masse nicht eröffneten Konkursverfahren erreichte die begonnene Reformdiskussion Anfang der 1970er Jahre ihren Höhepunkt. Die anhaltende Diskussion führte 1978 zur Berufung einer Sachverständigenkommission, deren Arbeit 1994 in der Reformierung der KO zur InsO mündete. Die InsO trat schließlich am 1.1.1999 in Kraft. Damit wurde die Konkursordnung – von *Jaeger* als „[...] Perle unter den Reichsjustizgesetzen [...]“²⁸ bezeichnet – nach über hundertjährigem Bestehen durch die InsO abgelöst. Primäres Ziel der InsO war die konsequente, autonome und repräsentative Beteiligung der Gläubiger an einem Insolvenzverfahren, das Anreize zu einer aktiven Wahrnehmung der Rechte und Pflichten der Verfahrensbeteiligten im Zuge einer Insolvenz setzt.²⁹

2. Paradigmenwechsel der InsO durch das ESUG

Doch trotz der Transformation von der KO zur InsO änderte sich die Zielsetzung des Gesetzgebers nicht. Weiterhin ist es die Präambel, „Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt [...] wird“³⁰. Diese Zielsetzung ließ die geltenden steuerrechtlichen Regelungen für notleidende Unternehmen mit Einführung der InsO weiterhin sinnhaft erscheinen, da der Steueranspruch an der Insolvenzmasse im Sinne eines gesamtgesellschaftlichen Besteuerungsinteresses vom Fiskus nach wie vor geltend zu machen war.

17 Vgl. *Hahn* (FN 12) S. 284.

18 Vgl. Reichsgesetzblatt 1877, S. 351 ff.

19 Vgl. *Heilfron*, (FN 16) S. 614.

20 Vgl. *Heilfron* (FN 16) S. 613.

21 Vgl. *Lent/Weber*, *Jaeger Konkursordnung*, 8. Aufl. 1958, S. XLIX-LV.

22 Vgl. *Riedemann*, *Zur Entwicklung des Konkursrechts seit Inkrafttreten der Konkursordnung unter dem Aspekt der Gläubigerautonomie*, 2004, S. 14–16.

23 Im hiesigen Kontext sollen Privatpersonen nicht erfasst sein.

24 Der Vorrang dieser Anspruchsgruppe liegt in der Person begründet und umfasst (a) den Fiskus, die Landesherrn, und ihre Gemahlinnen, (b) die Dotalforderungen einer Ehefrau sowie (c) Ansprüche gegen Vormünder aus der Geschäftsführung. Vgl. *Heilfron* (FN 16) 628. Eine Dotalforderung bezeichnet die Forderung einer Braut gegenüber ihren zukünftigen Ehemann in Höhe der bereits übereigneten Mitgift für den Fall, dass der künftige Ehe-

mann in den Konkurs fällt, ohne dass bis zum Konkurszeitpunkt eine Heirat stattgefunden hat. Vgl. *Johlen*, *Die vermögensrechtliche Stellung der weströmischen Frau in der Spätantike*, *Zur Fortgeltung des römischen Rechts in den Gotenreichen und im Burgunderreich*, 1999, S. 55.

25 Diese Anspruchsgruppe besitzt einen sachlichen Vorrang über die weiteren Gläubiger und umfasst dem Grunde nach ein (d) Darlehen zur Wiederherstellung eines Gebäudes oder Schiffes, (e) den Ersatz von Reparaturkosten eines Miteigentümers, (f) Forderungen eines Bankiers aus einem unverzinslichen Gelddepot sowie (f) Forderungen aus der letzten Krankheit und Beerdigung des Schuldners. Vgl. *Heilfron* (FN 16) S. 628.

26 Vgl. *Heilfron* (FN 16) S. 628.

27 Vgl. *Riedemann* (FN 23) S. 34–134.

28 Vgl. *Jaeger*, *Deutsche Juristen-Zeitung* 1930, 33 (34).

29 Vgl. *Oelrichs*, *Gläubigermitwirkung und Stimmverbote im neuen Insolvenzverfahren*, 1998, S. 1 f.

30 § 1 Satz 1 InsO.

Folglich wurde die Rechtstradition beibehalten und der Fiskus machte als rechtshistorische „privilegia personae“ mit berechtigtem Interesse jedwede Steueransprüche an notleidenden Unternehmen geltend.³¹

Ein Umbruch der dargestellten fiskalischen Gangart mit Besteuerungsansprüchen an notleidenden Unternehmen wird erst mit dem ESUG und der darin enthaltenen Sanierungskonzeption erkenntlich. Doch fokussiert das ESUG nicht lediglich eine Adjustierung bestehender Einzelregelungen der InsO, sondern erschafft vielmehr durch gezielte Anpassungen von Einzelregelungen das Fundament für eine neue Ausrichtung des insolvenzrechtlichen Rahmenwerkes.³² Damit rüttelt der Gesetzgeber erstmalig an den dogmatischen Grundsätzen der InsO, indem durch z.T. starke Sanierungsinstrumente eine divergierende Zielsetzung in Form einer vorrangigen Sanierung notleidender Unternehmen auf den Plan gerufen wird. Dieser insolvenzrechtliche Umbruch besitzt u.E. die Fähigkeit, letztlich einen Paradigmenwechsel etablieren zu können.

Entgegen der kontinentaleuropäischen Rechtstradition entlehnen sich die Regelungen des ESUG – insbesondere das Eigenverwaltungsverfahren – dem US bankruptcy code und damit der angelsächsischen Rechtstradition.³³ Zwar zeigten sich bereits in der bisherigen InsO Sanierungsansätze, denen vor dem ESUG jedoch nahezu keine Rolle zukam.³⁴ Erst durch das ESUG unternimmt der Gesetzgeber tiefgehende und nachhaltige gesetzliche Änderungen, um einen Sanierungsweg im Rahmen der InsO zu etablieren und schließlich eine Sanierungsmentalität in Deutschland einzuleiten. In diesem Zuge ist insbesondere das Rechtsinstitut der (vorläufigen) Eigenverwaltung als wirkungsvolles Instrument einer Sanierungsmöglichkeit zu nennen. Nicht ohne Grund wählte der Bundestag in seiner Gesetzesbegründung die Formulierung, das ESUG solle dazu dienen, eine „Verbesserung von Sanierungschancen zu erreichen“³⁵. Vor dem Hintergrund der dargelegten Rechtstradition kann dieser Schritt sicherlich als „neue Insolvenzkultur“³⁶ und damit als Paradigmenwechsel bezeichnet werden. Denn die Zielsetzung einer Zerschlagung notleidender Unternehmen hat sich in eine Präferierung der entgegengesetzten Zielsetzung, einer Sanierung eben jener, gewandelt.

Dass dem Insolvenzverfahren dennoch das dargelegte historische Rechtsverständnis innewohnt, zeigt sich in der Konnotation einer Unternehmensinsolvenz, die ganz überwiegend mit der Zerschlagung und dem Niedergang eines notleidenden Unternehmens assoziiert wird.³⁷ Folglich kann sich eine nur langsame Anpassung dieses Verständnisses, nicht nur in der öffent-

lichen Wahrnehmung, sondern auch in der Berücksichtigung der geänderten InsO durch andere Rechtsbereiche, wie dem Steuerrecht, zeigen. Denn mit der Variation der insolvenzrechtlichen Zielsetzung ergibt sich gleichlaufend eine Änderung der gesamtgesellschaftlichen Besteuerungsinteressen, die der Fiskus wahrzunehmen hat. War es vor dem ESUG weitestgehend die historisch abgeleitete Aufgabe des Fiskus, aus der zu verteilenden Insolvenzmasse den ihm zustehenden Anteil an Steuerforderungen zu sichern, hat sich die Aufgabenstellung nun geändert. Vielmehr ist es mithin das Besteuerungsinteresse, durch ein gezieltes Verzicht auf Steueransprüche zum Erfolg von Sanierungen beizutragen, um damit unternehmerische sowie gesamtgesellschaftliche Ressourcen, wie etwa Arbeitsplätze, zu erhalten. Eine Orientierung an dem Schutz und Erhalt volkswirtschaftlicher und gesellschaftlicher Ressourcen, wie sie auch vom Bundestag hervorgehoben werden,³⁸ ist zunächst begrüßenswert. Daneben kann aber vor allem auch eine fiskalische Zielerreichung in einer sanierungserleichternden Insolvenzordnung gesehen werden.

Wie nachfolgend noch modelltheoretisch aufgezeigt wird, kann ein kurzfristiger Steuerverzicht im Zuge einer (voraussichtlich erfolgreichen) Restrukturierungs- und Sanierungsphase langfristig Steuereinnahmen durch ein nunmehr genesenes Unternehmen generieren. Doch zeigt sich hier ein möglicher Zielkonflikt, der in der Entscheidungsfrage pointiert werden kann, ob es sich aus Sicht des Fiskus um ein sanierungs(un)fähiges Unternehmen handelt. Denn in Abhängigkeit der Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung gilt es für den Fiskus zu entscheiden, ob das aktuelle oder das wahrscheinlichkeitsgewichtete zukünftige Steueraufkommen höher wiegen.

III. Notwendigkeit steuerrechtlicher Novellierungen zur adäquaten Umsetzung des ESUG

1. Steuerrechtliche Probleme durch das neue insolvenzrechtliche Rahmenwerk

Neben vielen anderen Problemen in der Beziehung von Insolvenz- und Steuerrecht, wie die Umsatzbesteuerung von Masseverbindlichkeiten oder umsatzsteuerlicher Organschaften,³⁹ zeigt sich der wesentliche Interessenkonflikt in der Ertragsbesteuerung notleidender Unternehmen im Restrukturierungs- und Sanierungszeitraum.⁴⁰ Während Gläubiger regelmäßig durch einen Teilverzicht ihrer Forderungen einen Beitrag zu Unternehmenssanierungen leisten, erbringt der Fiskus

31 Es handelt sich grundsätzlich jedoch um ein verfassungsrechtliches Konkurrenzverhältnis zwischen den Steuerforderungen des Fiskus (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG) und privatrechtlichen Forderungen (Art. 14 GG). Vgl. Seer, FR 2014, 721 (721 f.).

32 Vgl. Seer, FR 2014, 721 (722).

33 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 18. Zur Forderung nach einer Anlehnung an die angelsächsischen Regelungen vgl. Eilers, StuW 2010, 205 (209 f.).

34 Vgl. Hölzle, NZI 2010, 207.

35 BT-Drucks. 17/5712, 1.

36 Wie die Autoren, so auch HgGUR/Roland Berger 2015,

ESUG-Studie 2014/15 – Polarisierung der Meinungen, S. 9.

37 Vgl. Hölzle, in: Knops/Bamberger/Hölzle, FS Derleder, 2015, S. 224 f.

38 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 17 f.

39 Vgl. BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13 und BFH v. 8.8.2013 – V R 1/13 sowie kritisch zu beiden Urteilen Uhländer, DB 2015, 1620 (1621–1627). Vgl. zu weiteren umsatzsteuerlichen Problemfeldern im Rahmen einer Unternehmenssanierung Heuermann, UR 2015, 174.

40 Vgl. Eilers, StuW 2010, 205 (210–213).

unter Verweis auf die Verlustverrechnungsmöglichkeiten⁴¹ keinen konkludenten Beitrag. Im Gegenteil schmälert der Fiskus gar die Sanierungsaussichten durch die Besteuerung von Sanierungsgewinnen, die durch einen Forderungsverzicht anderer Gläubiger eingetreten sind und nicht durch einen Verlustvortrag gedeckt werden können.⁴² Vor dem Hintergrund des in Abschnitt II.2. aufgezeigten geänderten gesetzgeberischen Interesses, Sanierungen zu erleichtern und zu fördern, können entsprechende steuerrechtliche Regelungen nicht mehr mit den insolvenzrechtlichen Bestrebungen in Einklang gebracht werden. Es zeigt sich deutlicher Novellierungsbedarf.

Zwar wurde der dargestellte Zielkonflikt zwischen Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen⁴³ als Sanierungsbeitrag und der gleichmäßigen Ertragsbesteuerung vom Steuergesetzgeber bereits erkannt. Doch kann die gesetzgeberische Lösung als nur wenig zufriedenstellend bezeichnet werden. So wurde geregelt, dass auf die Ertragsbesteuerung von Sanierungsgewinnen in sachlicher Billigkeit gem. § § 163 und 227 AO i.V.m. dem BMF, Schr. v. 27.3.2003⁴⁴, dem sog. Sanierungserlass, von der Finanzverwaltung verzichtet werden kann.⁴⁵ Hier zeigt insbesondere die jüngste BFH-Rechtsprechung⁴⁶ mit welcher Rechtsunsicherheit diese Regelung regelmäßig belastet ist und dass die in Abschnitt II.2. abschließend dargestellte ökonomische Fragestellung, nach der Wahrscheinlichkeitsgewichten zukünftigen Besteuerung keine Rolle spielt. Somit kann die Einstellung des BFH zum Verhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht uneingeschränkt geteilt werden, dass „[...] die steuerlichen Folgen der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens [...] in den einzelnen Steuergesetzen nur unsystematisch und abschnittsweise geregelt [...] [und] zahlreiche Fragen, die sich in diesem Zusammenhang stellen, [...] nach wie vor ungeklärt oder [...] im Fluss [befindlich sind] [...]“⁴⁷.

2. BFH-Vorlagebeschluss zum Konflikt von Steuer- und Insolvenzrecht

a) Grundsätzliche Problemstellung

Der BFH führt in seinem hier behandelten Vorlagebeschluss⁴⁸ vom 25.3.2015 u.a. die Argumentation des FG Münster⁴⁹ an, welches bei der Frage nach der

steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen darlegt, dass die Regelungen einer Verlustverrechnung den Wertungen des Gesetzgebers entgegenstehen. Grundsätzlich führten die alten gesetzlichen Regelungen, Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. steuerfrei zu stellen und gleichzeitig einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag durch § 10d EStG zu erlauben, zu einer nicht intendierten Doppelbegünstigung notleidender Unternehmen. Daher war der darauffolgende gesetzgeberische Verweis auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit folgerichtig. Zwar sind bei notleidenden Unternehmen naturgemäß regelmäßig Verlustvorträge vorhanden, die bei der Entstehung eines Sanierungsgewinns zur Anrechnung gebracht werden können. Nur wies das FG Münster darauf hin, dass sich durch den singulären Verweis auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit für den die Verlustvorträge übersteigenden Teil des Sanierungsgewinns eine Besteuerung ergibt, die notleidende Unternehmen im Vergleich zur alten gesetzlichen Fassung zusätzlich belastet und damit der gesetzgeberischen Intention, Sanierungsgewinne zu verschonen, ebenfalls entgegensteht.⁵⁰

Es kann richtigerweise ins Feld geführt werden, dass diese Problematik über § § 163 und 227 AO i.V.m. dem sog. Sanierungserlass⁵¹ z.T. beseitigt worden ist, da hiernach die Steuerschuld im Ermessen der Finanzverwaltung (teilweise) erlassen werden kann, wenn eine Steuererhebung nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre. Die Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung wurde sodann im sog. Sanierungserlass festgeschrieben, als dass die auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuern nach § 227 AO zu erlassen sind.⁵² Eine zu den Verlustvorträgen konkludente Verrechnung mit einem Sanierungsgewinn ergibt sich konsequenterweise auch für etwaige Verlustrückträge.⁵³ Damit wäre eine nicht intendierte Doppelbegünstigung ebenso wie eine zusätzliche Steuerbelastung von notleidenden Unternehmen jedenfalls theoretisch vermieden. Demgegenüber verdeutlicht die Rechtsprechung weitreichende und kontroverse Bedenken an der rechtlichen Grundlage des sog. Sanierungserlasses, die neben einigen FG auch vom BFH geteilt werden.⁵⁴ Es kommt damit zum Ausdruck, dass dem Problemfeld der Besteuerung von Sanierungsgewinnen, die die Verlustvor- und -rückträge übersteigen, durch die Billigkeitsprüfung einer Steuererhebung gem. § 227 AO i.V.m. dem sog.

41 Hierzu führt der BFH aus: „Bis zum Veranlagungszeitraum 1997 seien Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. steuerfrei gewesen. Diese Regelung habe nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch für die Gewerbesteuer gegolten. [...] Seither sei ein Sanierungsgewinn grundsätzlich steuerpflichtig und erhöhe über § 7 GewStG die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage.“ BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 12.

42 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, insb. Rz. 4.

43 Neben einem Steuerverzicht kommt als weiterer konzeptioneller Vorschlag zur Vermeidung einer Besteuerung von Sanierungsgewinnen die Möglichkeit der Bildung einer steuerfreien Sanierungsrücklage in Betracht, die nach dem Vorbild der Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 Abs. 1 und 4 EStR) gebildet und aufgelöst werden könnte. Hier besteht u.E. noch weiterer Forschungsbedarf.

44 Vgl. BStBl. I, 2003, 240.

45 Vgl. hierzu u.a. Bauschatz, GmbHR 2008, 1204; Forst/Schaaf/Kofmann, EStB 2009, 287; Seer, FR 2010, 306; Graf-

Schlicker, FR 2014, 744; Seer, FR 2014, 721; Levedag, GmbHR 2015, R216; vgl. zur der Behandlung von Sanierungskosten i.S.d. Sanierungserlasses Schwahn, FR 2015, 453. Vgl. zu international vergleichenden Ausführungen zum Sanierungserlass Meretzki, ISR 2014, 42.

46 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13.

47 BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 71.

48 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13.

49 Vgl. FG Münster v. 27.5.2004 – 2 K 1307/02.

50 Vgl. FG Münster v. 27.5.2004 – 2 K 1307/02.

51 Vgl. BStBl. I, 2003, 240.

52 Vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I, 2003, 240. Es fand durch den sog. Sanierungserlass eine Reduzierung des bestehenden Ermessensspielraums auf „Null“ statt. Vgl. hierzu BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 53.

53 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 61.

54 Für eine Darstellung der Rechtsprechung zur Rechtmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 20–45 oder kürzer Seer, FR 2014, 721 (724 f.).

Sanierungserlass nur unzureichend Rechnung getragen worden ist. Dabei zeigt die Rechtsprechung, dass die Steuererhebung auf Sanierungsgewinne, die lediglich Buchgewinne darstellen, regelmäßig als unbillig befunden wird.⁵⁵ Gleichwohl handelt es sich um eine einzelfallbezogene Billigkeitsentscheidung der Finanzverwaltung, die regelmäßig Gegenstand der Rechtsprechung wird und folglich für die Sanierungspraxis eine wesentliche Rechtsunsicherheit bedeutet. Daneben ergibt sich durch die Gewerbesteuerfestsetzung, die im Rahmen der sog. gesplitteten Zuständigkeit bei den Gemeinden und nicht bei den Ländern liegt, eine weitere große Rechtsunsicherheit, da die Gemeinden weder an eine Entscheidung der Länder noch an eine Entscheidung anderer Gemeinden über die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gebunden sind.⁵⁶ Doch auch mit der Einführung des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO konnte dieser Rechtsunsicherheit auf Ebene der Gemeinden nicht abgeholfen werden.⁵⁷ Dies liegt an der in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO normierten Festsetzungsbefugnis, die nach Auffassung der OFD NRW keine Wirkungskraft auf das Steuererhebungsverfahren entfalte und folglich keine Möglichkeit für einen Erlass von auf Sanierungsgewinne festgesetzte Gewerbesteuer eröffne.⁵⁸ Trotz berechtigter Kritik an dieser Auffassung der OFD NRW⁵⁹ bleibt die Rechtsunsicherheit auch bei der Gewerbesteuererhebung auf Sanierungsgewinne aus Forderungsverzichten bestehen und potenziert sich mit der gewerbesteuerlichen Ansässigkeit eines notleidenden Unternehmens in mehreren Gemeinden. Es zeigt sich durch die dargestellten Rechtsunsicherheiten ein erheblicher Bedarf an einer zuständigkeitsübergreifenden Entscheidungsgrundlage für die (Nicht)Besteuerung von Sanierungsgewinnen. Damit eine entsprechend fundierte Entscheidung der Finanzverwaltung möglich wird, scheint die Entwicklung quantitativer Entscheidungsmodelle geboten, wie sie an späterer Stelle dargelegt werden.

Daneben weist der sog. Sanierungserlass, der die Billigkeitsprüfung für Sanierungsgewinne vorschreibt, bereits eine enge Verknüpfung zur InsO auf. Die Fokussierung auf die volkswirtschaftlichen und gesellschaftlichen Ressourcen, die es durch Sanierungen zu erhalten gilt, werden durch die Regelung des Sanierungssteuererlasses exponiert. So werden bei einer Nichtfortführung eines notleidenden Unternehmens nur Steuerbegünstigungen gewährt, sofern diese dazu dienen, betriebliche Maßnahmen, wie etwa die Verwirklichung eines Sozialplans für Arbeitnehmer, zu ermöglichen.⁶⁰ Grundsätzlich sieht der Sanierungserlass nur für unternehmens- und nicht unternehmerbezogene Sanierungen eine steuerliche Begünstigung vor. Dabei zeigt sich diese steuerliche Gangart historisch in der Steuergesetzgebung verwurzelt, da vor den doppelbegünstigenden Regelungen des § 3 Nr. 66 EStG

a.F. die Reichsabgabenordnung in ihrem § 131 ebenfalls eine zum jetzigen Rechtsstand vergleichbare Steuerbegünstigung enthielt.⁶¹ Hierzu führte der Reichsfinanzhof bereits 1931 aus, dass der „durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn einkommensteuerrechtlich außer Betracht zu bleiben [hat]; ein ohne Berücksichtigung der Vermögensvermehrung durch die Sanierung vorhandener Verlust wird jedoch, soweit die Sanierung reicht, beseitigt und kann daher gegenüber anderen Einkünften nicht nach § 7 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ausgeglichen werden. Ein an sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes vortragsfähiger Verlust kann insoweit in einem späteren Steuerabschnitt nicht zum Ausgleich gebracht werden, als eine in diesem späteren Steuerabschnitt durch Sanierung herbeigeführte Vermögensvermehrung reicht“⁶². Die gesetzgeberische Weiterentwicklung ist somit in der Billigkeitsprüfung einer Besteuerung von Sanierungsgewinnen, die über bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeiten hinausgehen, zu sehen.

Folglich zeigt sich das Billigkeitsermessen als zentraler Anknüpfungspunkt für weitere Forschungen im Bereich des Sanierungssteuerrechtes, insbesondere im Hinblick auf die Fragestellung, wann ein Steuererlass aufgrund von Billigkeitserwägungen zu gewähren ist. Diese Frage sollte aus Sicht des Fiskus vor dem Hintergrund der Erfolgsaussichten einer Sanierung beantwortet werden. Denn je wahrscheinlicher die Sanierung ist, desto eher bietet es sich an, auf einen Steuerverzicht zurückzugreifen, da dann durch diesen eine Sanierung im Betrachtungszeitraum begünstigt wird. Eine derartige Vorgehensweise zahlt sich für den Fiskus auf lange Frist positiv aus, da zukünftig weitere Steuereinnahmen durch das erfolgreich sanierte Unternehmen generiert werden können, die ihrer kumulierten Höhe nach den einmaligen Steuerverzicht überschreiten und zudem möglicherweise nur des einmaligen Steuerverzichtes wegen zu realisieren waren.

b) Europarechtliche Bezüge

Bei der Einbettung der Frage nach steuerrechtlichen Anpassungsbestrebungen im Sinne der Konzeption des ESUG zeigt sich durch das Beihilfeverbot der EU eine weitere Rechtsunsicherheit, die aus deutscher (Unternehmens-)Sicht diskussionswürdig erscheint. Hier bedürfen steuerrechtliche Anpassungsvorschläge in Korrespondenz zum angelsächsisch orientierten Vorstoß Deutschlands insbesondere einer Prüfung ihrer Zulässigkeit vor dem Hintergrund des EU-Beihilferechts im Wege des Bedürfnisprinzips.⁶³

Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sagt aus, dass „[...] staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich

55 Vgl. bspw. BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92.

56 Vgl. unter kritischem Einbezug der verfassungsrechtlichen Kompetenzfragen bei der Gewerbesteuer im Zuge der Erweiterung des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO *Hageböke*, FR 2015, 539.

57 So auch *Buschendorf/Vogel*, DB 2016, 676 (676 f.).

58 Vgl. OFD NRW v. 6.2.2015, Kurzinformation GewSt Nr. 02/2015, FR 2015, 296.

59 Vgl. u.a. *Wiese/Lukas*, DStR 2015, 1222.

60 Vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I, 2003, 240 (240 f.).

61 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 64.

62 RFH v. 21.10.1931 – VI A 968/31, RStBl. 1932, 160.

63 Vgl. zum EU-Beihilferecht und dem theoretischen Bezugsrahmens des Bedürfnisprinzips *Hey*, StuW 2015, 331 (insb. 333 f.).

welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar [...]“⁶⁴ sind. Dabei gilt eine Beihilfe nicht nur als das Zuteilwerdenlassen von Wettbewerbsvorteilen, sondern auch als Befreiung von Wettbewerbsnachteilen, wobei Letzteres bei einer Steuerbefreiung regelmäßig als verwirklicht anzusehen ist.⁶⁵ Fraglich ist indes, ob auch eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige durch eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen beihilfefähigen Charakter trägt.⁶⁶ Zwar hat sich der EuGH noch nicht mit den deutschen Regelungen auseinandergesetzt, jedoch zeigt sich in der Literatur – trotz gewisser Heterogenität⁶⁷ – ein durchaus zureichendes Bild, dass die deutschen sanierungssteuerlichen Regelungen einer Prüfung durch den EuGH standhalten würden.⁶⁸ Denn grundsätzlich steht allen notleidenden Unternehmen – somit einer unbestimmten Gruppe von Unternehmen – eine steuerliche Begünstigung zum Zwecke der Sanierung offen und es liegt eben keine Begünstigung nur bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige vor. Doch auch wenn der Sanierungssteuererlass zugunsten jedweder notleidender Unternehmen wirkt, ist diese Gruppe durch ihre stetige Variation und die ihr damit inhärente Unbestimmtheit nicht hinreichend bestimmt, womit eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 AEUV nicht vorliegen dürfte.⁶⁹ Die bisherige Entscheidung des EuG und EuGH⁷⁰ über die sog. Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG kann auch nach Auffassung des BFH⁷¹ keine Ausstrahlwirkung auf die Frage der Ertragsbesteuerung von Sanierungsgewinnen entwickeln. Im Übrigen zeigt sich für notleidende Unternehmen in besonders geeigneter Weise ein steuerrechtlicher Befreiungstatbestand durch die theoretische Konzeption des Bedürfnisprinzips.⁷²

c) Verfassungsrechtliche Bezüge

Neben den europarechtlichen Bedenken müssen auch die bekannten verfassungsrechtlichen Restriktionen im Hinblick auf Art. 3 des Grundgesetzes (GG) berücksichtigt werden.⁷³ Insbesondere verstößt eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gegen das Gleichmäßigkeitsgebot,⁷⁴ wenn kein besonderer, sachlich rechtfertigender Grund für seine Durchbrechung vorliegt.⁷⁵ *Eilers* argumentiert bspw., dass sich für Sanierungsgewinne besondere, sachlich rechtfertigende Gründe für eine Nichtbesteuerung ergeben und diese damit nicht nur „gerechtfertigt, sondern sogar geboten“⁷⁶ sei.⁷⁷ Dabei ist jedoch das erste Argu-

ment von *Eilers*, dass es sich bei Sanierungsgewinnen lediglich um Buchgewinne ohne einen steuerlichen Leistungszuwachs handelt, allein nicht hinreichend, da ein solcher Sachverhalt regelmäßig für jedwede – auch gesunde – Unternehmen denkbar ist und regelmäßig nicht zu einer Steuerbefreiung führen sollte. Grundsätzlich ist diese Argumentation ausschließlich für notleidende Unternehmen heranzuziehen, jedoch auch nur dann, wenn eine Nichtbesteuerung die Aussicht einer Sanierung in sich trägt. Denn es scheint sachlich für den Fiskus noch nicht geboten, eine Steuerforderung aufzugeben, wenn bspw. eine offensichtliche Aussichtslosigkeit der Sanierung festzustellen wäre und eine Zerschlagung absehbar ist. Für diesen Fall verwirklichen das Aufrechterhalten der Steuerforderung und deren quotale Befriedigung die fiskalischen Interessen. Daher ist der zweite Teil der Argumentation von *Eilers* weit überzeugender, wenn auf die Entscheidungssituation der Gläubiger abgestellt wird, die einem Forderungsverzicht meist nur dann zustimmen, wenn zumindest die Aussicht besteht, durch diesen zur Gesundung des Schuldners beizutragen und damit die Möglichkeit zu einer Begleichung der Restschuld bzw. künftiger Steuereinnahmen besteht. Jedoch sollte hier nicht nur aus Sicht der Gläubiger oder Schuldner argumentiert werden, sondern vielmehr aus fiskalischen Gesichtspunkten. Denn dogmatisch kann der sachliche Grund einer Nichtbesteuerung nicht aus Sicht der Gläubiger oder des Schuldners heraus entschieden werden, sondern nur dann, wenn ein Steuererlass gesamtgesellschaftliche Interessen verfolgt. Deshalb muss eine fiskalische Beurteilung der Sanierungsaussichten erfolgen, die sich unter singulärem Einbezug des Forderungsverzichts und unter zusätzlicher Berücksichtigung eines ggf. zusätzlichen Steuerverzichts ergeben. Eine Steuerbefreiung sollte dann als sachlich gerechtfertigt eingestuft werden, wenn sie die Wahrscheinlichkeit einer Sanierung in einem Maße erhöht, dass die wahrscheinlichkeitsgewichteten künftigen Steuereinnahmen den aktuellen Steuerverzicht übersteigen. Denn eine Steuerbefreiung kann nicht sachlich gerechtfertigt sein, nur weil sie – wie in anderen Fällen auch – lediglich Buchgewinne besteuert und die Sanierungswahrscheinlichkeiten – auf ein ggf. immer noch sehr unwahrscheinliches Maß – erhöht. Sondern sie kann vielmehr nur dann gerechtfertigt sein, wenn der Erfolgsbeitrag durch eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen die Sanierungsaussichten in einem Maße erhöht, durch welches das wahrscheinlichkeitsgewichtete künftige Steueraufkommen einen aktuellen Steuerverzicht – unter Würdigung des volkswirtschaftlichen und ge-

64 Vgl. Art. 107 Abs. 1 AEUV.

65 Vgl. EuGH v. 22.11.2001 – Rs. C-53/00 sowie EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12.

66 Vgl. zu dieser Frage u.a. *Musil*, FR 2014, 953.

67 Mit kritischer Stimme vgl. *Hermann*, ZInsO 2003, 1069 (1078).

68 Grundsätzlich mit positiven Ergebnis vgl. *Gragert*, NWB 2013, 2141 sowie *Weerth*, DStR 2014, 285.

69 Mit ähnlicher Argumentation vgl. *EUG* v. 11.7.2002 – Rs. C-152/99, insb. Rz. 139 und 171.

70 Vgl. *EuG* 2012 v. 18.12.2012 – Rs. C-205/11 sowie *EuGH* v. 3.7.2014 – Rs. C-102/13 P.

71 Vgl. *BFH* v. 25.3.2015 – X R 23/13, Rz. 79.

72 Vgl. *Hey*, StuW 2015, 331 (333 f.).

73 Vgl. hierzu bereits *Eilers*, StuW 2010, 205 (210 f.) sowie im weiteren Sinne *Bauschatz*, GmbHR 2008, 1204.

74 Vgl. daneben auch die kritische Auseinandersetzung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bei *Keuthen/Hübner*, FR 2015, 865.

75 Vgl. *BVerfG* v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, insb. Rz. 53.

76 *Eilers*, StuW 2010, 205 (210).

77 Wie *Eilers*, StuW 2010, 205 (210 f.), so auch *Seer*, FR 2010, 306 (307).

samtgesellschaftlichen Ressourcenerhalts – übersteigt. Insofern sollte die gläubigerinhärente Entscheidungsabwägung auch auf den Fiskus übertragen werden, so dass eine Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen in genannter Form als verfassungsrechtlich unbedenklich einzustufen ist.

3. Normatives Ergebnis

In der Gesamtschau zeigt sich in einer Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen folgender Zielkonflikt. Einerseits könnte die Steuerbefreiung einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil begründen oder gegen das Gleichbehandlungsgebot der Besteuerung verstoßen. Andererseits zeigt sich in der Steuerbefreiung der fiskalische Wille, ebenso wie andere Gläubiger, an einer potentiell aussichtsreichen Sanierung mitzuwirken, um volkswirtschaftliche, gesamtwirtschaftliche und nicht zuletzt auch fiskalische Interessen wahrzunehmen. Doch dreht sich das steuerrechtliche Kernproblem – sowie die europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Problembezüge – um die Frage, wann im Einzelfall eine Steuerbefreiung gesellschaftlich und fiskalisch von Interesse ist, ohne dass die Steuerbefreiung ein notleidendes Unternehmen übermäßig bevorteilt und/oder zum Nachteil des Fiskus verläuft. Grundsätzlich zeigt sich in Anbetracht der Wirtschafts- und Rechtshistorie eine klare Präferenz, steuerrechtlich die Insolvenzordnung durch eine Liquidation von notleidenden Unternehmen mit Leben zu füllen. Doch kann spätestens nach dem Inkrafttreten des ESUG diese Leitlinie nicht mehr weiter verfolgt werden, da nach den Novellierungen die Sanierungstendenzen der InsO klar erkennbar sind. Allerdings zeigt sich noch eine starke Divergenz dieser neuerlichen insolvenzrechtlichen Bestrebungen zum Steuerrecht, die auf die bisherige Schwierigkeit der Beantwortung des vorgenannten Zielkonfliktes zurückzuführen ist. Daher scheint es umso mehr angezeigt zu sein, Ansätze zur Lösung dieses Zielkonfliktes zu liefern. Solche Modelle können nur in einer Abwägung der Entscheidungsfrage von Steuerbefreiung und Steuerzugriff liegen. Dabei obliegt die Entscheidungskompetenz je nach Steuerart den Finanzbehörden oder den Gemeinden,⁷⁸ die keiner gegenseitigen Vorgabebindung unterliegen und damit erhöhte Rechtsunsicherheit für die verschiedenen Steuerarten auslösen.⁷⁹ Daher besteht die Notwendigkeit, geeignete quantitative Entscheidungsmodelle zu entwickeln, die den jeweiligen Kompetenzträger eine fundierte Entscheidung über die Steuerbefreiung ermöglichen. Diesem Ziel sollen die nachfolgenden quantitativen Lösungsansätze Rechnung tragen.

IV. Lösungsansätze zur steuerrechtlichen Umsetzung des insolvenzrechtlichen Rahmenkonzepts nach dem ESUG

1. Steuerrechtliche Entscheidungsmodelle für erfolgreiche Sanierungen

Bei einer Betrachtung der Entscheidungssituation zwischen der Steuerbefreiung und dem Steuerzugriff von bzw. auf Sanierungsgewinne zeigen sich für den Fiskus zwei Entscheidungsmöglichkeiten, die jeweils Unsicherheiten in sich bergen. Es könnten einerseits einem notleidenden und nicht mehr sanierungsfähigen Unternehmen Steuererleichterungen eingeräumt werden, was den fiskalischen Besteuerungsinteressen zuwider laufen würde. Andererseits könnte, insbesondere in Anbetracht der durch das ESUG erleichterten Sanierungsmöglichkeiten, eben jener Fall eintreten, in dem einem notleidenden und sanierungsfähigen Unternehmen durch Steuerbelastungen der Weg einer erfolgreichen Sanierung genommen wird.

Damit ist es Aufgabe des Fiskus zu beurteilen, ob für eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen eine erfolgreiche Sanierung hinreichend wahrscheinlich ist, damit der jeweils unerwünschte Fall nicht eintritt. Gemäß § 227 AO i.V.m. dem sog. Sanierungserlass ist es die Aufgabe der Finanzverwaltung, eine einzelfallbezogene Entscheidung über den Steuererlass nach Billigkeitsermessen vorzunehmen. Daneben muss neben der Einzelfallbetrachtung aber vor allem die Gesamtbilanz der sanierungsbedingten Steuerbefreiungen Betrachtung finden. Denn sollte eine generelle steuerliche Regelung zwar im Einzelfall eine unerwünschte Fallkonstellation hervorrufen, aber in der Gesamtschau einen positiven fiskalischen Effekt besitzen, überzeugt eine solche Konzeption aufgrund ihrer Operationalisierbarkeit und ihrer gesamtheitlichen Interessenverwirklichung. Doch bevor diese Kriterien diskutiert werden, wird zunächst eine Formalisierung der Entscheidungssituation vorgenommen.

Hierzu wird nachfolgend eine quantitative Darstellung der Entscheidungsparameter aufgezeigt, die aus Sicht des Gesetzgebers dazu geeignet sind, eine Entscheidung über den Steuerzugriff auf Sanierungsgewinne zu treffen. Der Fiskus sollte Erträge, die aus einem Forderungsverzicht mit dem Ziel einer Sanierungserleichterung stammen, vor der Besteuerung verschonen, wenn der Barwert der Summe der geschätzten zukünftigen Steuereinnahmen bei einer Gewichtung mit der Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung mindestens⁸⁰ dem Barwert eines Steuerzugriffs entspricht.

78 Die Zuständigkeit für die Körperschaftssteuer liegt bei den Finanzbehörden, während sie für die Gewerbesteuer bei den Gemeinden liegt.

79 Vgl. mit weiteren Anmerkungen zu dieser Problematik *Eilers*, StuW 2010, 205 (206) sowie *Buschendorf/Vogel*, DB 2016, 676.

80 Hierbei werden nur finanzielle Werte betrachtet. Unter

Einbezug eines volkswirtschaftlichen und gesamtgesellschaftlichen Ressourcenerhalts durch eine erfolgreiche Sanierung, könnte dieser Wertfaktor in Form einer weiteren – wenn auch mit erheblichen Quantifizierungsproblemen behafteten – Variablen Eingang in die unter Formel (1) dargestellte Quantifizierung finden.

Es gilt, einen Steuerverzicht hinzunehmen, wenn:

$$\sum_{t=1}^T \left(\frac{Sv_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot q_t + \sum_{t=T+1}^{T+N} \left(\frac{Sk_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot w_{eo} \leq \sum_{t=T+1}^{T+N} \left(\frac{Sk_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot w_e \tag{1}$$

Hingegen sollte ein Steuerzugriff erfolgen, wenn:

$$\sum_{t=1}^T \left(\frac{Sv_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot q_t + \sum_{t=T+1}^{T+N} \left(\frac{Sk_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot w_{eo} > \sum_{t=T+1}^{T+N} \left(\frac{Sk_t}{(1+i_r)^t} \right) \cdot w_e \tag{2}$$

Notation	Beispiel
Sv: Nominales Steueraufkommen aus der Besteuerung von Sanierungsgewinnen pro Jahr	20.000 €
Sk: Nominale Steuereinnahmen nach erfolgreicher Sanierung pro Jahr	20.000 €
i _r : Risikoadjustierter Zins ⁸¹	0,04
T: Sanierungszeitraum in Jahren mit t=1,2,...T ⁸²	3 Jahre
N: Nachinsolvenzlicher Unternehmenszeitraum in Jahren mit n=1,2...N	10 Jahre ⁸³
q _t : Realisierungsquote der Steuerschuld bei einem notleidenden Unternehmen	0,5 ⁸⁴
w _e : Wahrscheinlichkeit einer nach einem Steuererlass erfolgreichen Sanierung mit 0 ≤ w _e ≤ 1	0,25
w _{eo} : Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung ohne Steuererlass mit 0 ≤ w _{eo} ≤ 1	0,05

Beispiel:

$$\sum_{t=1}^3 \left(\frac{20.000 \text{ €}}{(1+0,04)^t} \right) \cdot 0,5 + \sum_{t=4}^{10} \left(\frac{20.000 \text{ €}}{(1+0,04)^t} \right) \cdot 0,05 \leq \sum_{t=4}^{13} \left(\frac{20.000 \text{ €}}{(1+0,04)^t} \right) \cdot 0,5 \tag{3}$$

27.751 € + 7.211 € ≤ 72.106 €

Wahrscheinlichkeits- Wahrscheinlichkeits-
 gewichtete künftige Steuer- gewichtete künftige Steuer-
 einnahmen bei einem einnahmen bei einem
 Steuerzugriff Steuerverzicht

Das quantitative Entscheidungsmodell beinhaltet auf der einen Seite (Steuereinnahmen durch Steuerzugriff) die auf den aktuellen Zeitpunkt diskontierte Summe der durch den Fiskus erhebbarer Unternehmenssteuern auf Sanierungsgewinne. Dabei handelt es sich um solche Sanierungsgewinne, die durch einen Forderungsverzicht entstanden sind und die Verlustverrechnungsmöglichkeiten eines notleidenden Unternehmens übersteigen. Der Sanierungszeitraum, für den solche Konstellationen möglich sind, kann durchaus mehrere Jahre umfassen. Die Summe der während des Sanierungszeitraums erhebbarer Unternehmenssteuern auf Sanierungsgewinne ist durch die regelmäßig schlechte Liquiditätslage von notleidenden Unternehmen mit einer Realisierungsquote der Steuerforderungen zu gewichten. Dem resultierenden Betrag sind jene Steuereinnahmen hinzuzurechnen, die nach einer erfolgreichen Sanierung zu realisieren sind. Dabei gilt es jedoch diese möglicherweise nachinsolvenzlich entstehenden Steuereinnahmen mit der Wahrscheinlichkeit, dass eine Sanierung trotz einer Sanierungsgewinnbesteuerung im Sanierungszeitraum erfolgreich verläuft, zu gewichten.

Auf der anderen Seite (Steuereinnahmen durch Steuerverzicht) beinhaltet das Entscheidungsmodell die auf den aktuellen Zeitpunkt diskontierte Summe der fiskalischen Einnahmen aus Unternehmenssteuern, die nach einer erfolgreichen Sanierung eines zuvor notleidenden Unternehmens realisiert werden können. Im Falle eines vorherigen Steuerverzichts auf Sanierungsgewinne ist der Betrag der nachinsolvenzlich entstehenden Steuereinnahmen mit der durch den Steuerverzicht gestiegenen Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung zu gewichten.

Das unter (3) dargestellte Beispiel zeigt die Aussagekraft des quantitativen Entscheidungsmodells auf. Es wird ersichtlich, dass eine zielgerichtete Entscheidung über die fiskalische Interessenlage eines Steuererlasses oder -zugriffs möglich wird. Es kann bestimmt werden, ob die mit einer Realisierungsquote gewichteten Steuereinnahmen durch die Besteuerung von Sanierungsgewinnen zzgl. der trotz einer Sanierungsgewinnbesteuerung möglicherweise entstehenden na-

81 Grundsätzlich können unterschiedliche Steuerfisci abweichende Zeitpräferenzen hinsichtlich des Steueraufkommens besitzen. Eine Vermutung, dass Gemeinden bspw. eine kürzere Zeitpräferenz als die Länder aufweisen, liegt aufgrund z.T. prekärer Gemeindehaushalte nahe. Da sich die Zeitpräferenz bereits im risikoadjustierten Zins widerspiegelt, kann je nach Risikoeinschätzung und Zeitpräferenz unterschiedlicher Steuerfisci eine differenzierte und durchaus abweichende Adjustierung des Zinssatzes i_r vorgenommen werden.

82 Innerhalb des Sanierungszeitraums sind, neben Sanierungsgewinnen aus Forderungsverzichten durch Gläubiger, keine die Verlustverrechnungsmöglichkeiten eines notleidenden Unternehmens übersteigenden Gewinne, die einer Ertragsbesteuerung unterliegen würden, zu erwarten. Dies ist auf den Sanierungsstatus der betrachteten Unternehmen zurückzuführen, in welchem regelmäßig keine der Ertragsbesteuerung unterliegenden Gewinne entstehen dürften. Zumal solche Ertragssteuern keinen Einfluss auf die betrachtete Entscheidungssituation besä-

ßen, da diese bei beiden betrachteten fiskalischen Handlungsalternativen anfallen würden.

83 Es wurde nicht, wie bei einer Unternehmensbewertung üblich, auf die ewige Rente, sondern auf einen für ein notleidendes Unternehmen angemessenen und beherrschbaren Planungszeitraum von zehn Jahren zurückgegriffen. Bei einer abweichenden Zugrundelegung der ewigen Rente ergibt sich im hiesigen Beispiel eine ewige Rente von 500.000 €, deren Besteuerungspotenzial deutlich über dem gewährten, ohne q_t gewichteten, Nettosteuererlass von 55.502 € liegt. Zur praxisnahen Handhabung wäre auch das Heranziehen des Liquidationswertes als Unternehmenswert(-untergrenze) denkbar.

84 Obgleich es sich bei der betrachteten Unternehmensgruppe um notleidende Unternehmen handelt, die regelmäßig zumindest Zahlungsschwierigkeiten aufweisen, wird aufgrund der bevorrechtigten Gläubigerstellung des Fiskus eine vergleichsweise hohe Realisierungsquote der nominalen Steuerschuld von 50 Prozent angenommen.

chinsolvenzlichen Steuereinnahmen (hier: 27.751 € + 7.211 € = 34.962 €) höher wiegen als die durch eine Verschonung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen mit einer höheren Wahrscheinlichkeit zu gewichtenden nachinsolvenzlichen Steuereinnahmen (hier: 76.106 €). Neben den hier betrachteten Unternehmenssteuern, die eine fiskalische Entscheidungsmodellierung ermöglichen, sind weitere positive durch den Fortbestand eines Unternehmens induzierte Steuer-effekte, wie z.B. durch Umsatzsteuer oder Lohnsteuer, zu erwähnen. Deren Erhalt unterstreicht die vom Gesetzgeber exponierte Zielsetzung eines gesamtgesellschaftlichen sowie volkswirtschaftlichen Ressourcenerhalts⁸⁵ und erhöht zudem den fiskalischen Wert einer Unternehmenssanierung. Jedoch eignen sich diese durch die Unternehmenstätigkeit induzierten Steuern nicht für eine Betrachtung im Rahmen des dargestellten quantitativen Entscheidungsmodells, da diese Steuern zum Zwecke einer Sanierungserleichterung vom Fiskus nicht disponierbar sind. Außerdem besitzen diese Steuern durch ihre fehlende Anknüpfung an die wirtschaftliche Gewinnsituation eines Unternehmens nur einen bedingten Einfluss auf die betrachtete Entscheidungssituation eines Steuererlasses.

Das Entscheidungsmodell ermöglicht eine quantitative Erfassung der fiskalischen Interessen, die einen validen Einbezug der insolvenzrechtlichen Konzeption, insbesondere nach den Novellierungen durch das ESUG, ermöglichen. Damit ist das Entscheidungsmodell in der Lage, die Rechtsunsicherheit eines uneinheitlichen Umgangs auf Landes- und Gemeindeebene mit Sanierungsgewinnen im Rahmen von Forderungsverzichten durch eine operationalisierbare quantitative Entscheidungsgrundlage zu lösen. Mit Bezug auf die Regelungen zur Annahme eines begünstigungsfähigen Sanierungsgewinnes im Sinne der Rz. 4 des sog. Sanierungserlasses,⁸⁶ nimmt das Entscheidungsmodell weiterhin eine Konkretisierung der genannten Kriterien, insbesondere der Sanierungsfähigkeit und der Sanierungsseignung, vor. Über die Kriterien des sog. Sanierungserlasses⁸⁷ hinaus bietet das Entscheidungsmodell eine fiskalische Rechenschaftsfunktion, um ein Abweichen vom steuerlichen Gleichmäßigkeitsgebot zugunsten eines fiskalischen sowie gesellschaftlichen Ressourcenerhalts im Sinne der durch das ESUG novellierten insolvenzrechtlichen Konzeption zu rechtfertigen.

Doch zeigen sich für die modelltheoretische Berechnung und Entscheidungsfindung augenscheinlich auch praktische Probleme. Zwar ist der aktuelle Steuererzicht zumeist bekannt und zukünftige Steuereinnahmen lassen sich über Vergangenheits- oder branchenspezifische Erfahrungswerte schätzen. Dagegen scheint die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung jedoch nur schwerlich fassbar zu sein. Bedingt

durch diese Schwierigkeit ergibt sich hier der erneute Anknüpfungspunkt für eine konkrete Diskussion der (Wahrscheinlichkeits-)Kriterien einer Entscheidungsfindung. An dieser Stelle könnten die Kriterien des § 270b Abs. 1 InsO herangezogen werden, die eine Sanierung in Eigenverwaltung bereits bei einer offensichtlichen Nichtaussichtslosigkeit zulassen. Da aufgrund diverser Vorteile, insbesondere hinsichtlich der Verwaltungsrechte, eine nicht aussichtslose Sanierung ohnehin regelmäßig in Eigenverwaltung stattfinden dürfte,⁸⁸ zeigen sich bereits durch die gesetzlichen Antragsvoraussetzungen eines Eigenverwaltungsverfahrens Anhaltspunkte für eine potentielle steuerrechtliche Wahrscheinlichkeitsbemessung, um eine Beurteilung über die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen treffen zu können. Durch die Formulierung des § 270b Abs. 1 InsO, dass eine „offensichtliche Nichtaussichtslosigkeit“ nicht vorliegen darf, ergibt sich zumindest ein (konkretes)⁸⁹ Kriterium für die Bemessung einer Erfolgswahrscheinlichkeit für Sanierungen. Zusätzlich könnte der Steuergesetzgeber, neben dem Kriterium der Erfolgswahrscheinlichkeit, auf die Informationen der im Eigenverwaltungsverfahren geforderten Bescheinigung über die offensichtliche Nichtaussichtslosigkeit zurückgreifen. Da eine Bescheinigung gem. § 270b Abs. 1 InsO einer Prüfung durch einen externen Sachverständigen unterliegt,⁹⁰ zeigt sich hinsichtlich des Aussagegehalts eine hohe Validität. Weiterhin dürfte die Beurteilung regelmäßig über den neu geschaffenen IDW S 9 vorgenommen werden,⁹¹ da dieser einen konkreten Leitfaden zur Beurteilung der offensichtlichen Nichtaussichtslosigkeit bereit hält und dem Fiskus hier bereits quantitative Modelle zur Entscheidungsunterstützung zur Verfügung stehen.⁹²

Eine Ausrichtung der Wahrscheinlichkeitsbemessung an dem dargestellten Kriterium der Nichtaussichtslosigkeit gem. § 270b Abs. 1 InsO hat sich dabei strikt an den beteiligten Gläubigern zu orientieren, da andernfalls das Vorliegen einer Sanierungsabsicht im Sinne der Rz. 4 des sog. Sanierungserlasses⁹³ zu vermessen und damit ein Steuererlass unverhältnismäßig wäre. Im Zuge einer entsprechenden Gläubigerorientierung gilt es grundsätzlich zwischen jenen Insolvenzverfahren mit ausschließlich unbesicherten sowie solchen mit zusätzlich auch besicherten Gläubigern zu differenzieren. Während unbesicherte Gläubiger einer Sanierung schon bei einer Sanierungswahrscheinlichkeit, die über der Befriedigungsquote bei einer Zerschlagung im regulären Insolvenzverfahren liegt, zustimmen werden. So zeigt sich bei einem zusätzlichen Bestehen von besicherten Gläubigern ein allgemein hin verringertes Interesse an einer – möglicherweise auch für das Besicherungsobjekt – mit Risiken behafteten Sanierung.⁹⁴ Demnach ergibt sich im Zuge einer Wahrscheinlichkeitsbemessung die Notwendigkeit ei-

85 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 17 f.

86 Vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I, 2003, 240.

87 Vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I, 2003, 240, Rz. 4.

88 Vgl. etwa *Steifan/Solmecke*, WPg 2015, 269 (269 f.).

89 Das genannte Kriterium wird unter ergänzendem Einbezug von *Freidank/Schröder*, WPg 2016, 237 konkret.

90 Eine Bescheinigung gem. § 270b Abs. 1 InsO hat ein Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Steuerberater oder eine vergleichbar qualifizierte Person mit entsprechenden insol-

venzrechtlichen Erfahrungen auszustellen. Vgl. § 270b Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 InsO.

91 Wenn auch nicht mit überwiegender, so doch mit weitreichender Akzeptanz. Vgl. *HgGUR/Roland Berger* 2015, ESUG-Studie 2014/15 – Polarisierung der Meinungen, S. 29.

92 Vgl. *Freidank/Schröder*, WPg 2016, 237.

93 Vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I, 2003, 240.

94 So auch *Freidank/Schröder*, WPg 2016, 237.

ner Szenarienbetrachtung, die sämtlichen Gläubigern und ihren differenzierten Interessen Rechnung trägt.⁹⁵ Nur so kann sich eine in der Praxis haltbare Bemessung der Sanierungswahrscheinlichkeit ergeben, die über den Sanierungszeitraum Planungssicherheit erzeugt.

Es steht damit dem Steuergesetzgeber die Möglichkeit offen, bei der Beurteilung einer Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen auf die Regelungen des insolvenzrechtlichen Eigenverwaltungsverfahrens unter Zugrundelegung quantitativer Entscheidungsmodelle zurückzugreifen. Ein solches Vorgehen bezieht in die Steuerbefreiung nur Unternehmen ein, die gem. §§ 18 Abs. 1 oder 19 Abs. 1 InsO unter die Insolvenzordnung fallen, aber durch eine Bescheinigung gem. 270b InsO gleichermaßen glaubhaft machen können, dass für eine Sanierung jedenfalls keine offensichtliche Nichtaussichtslosigkeit vorliegt. Damit lässt sich über die insolvenzrechtlichen Regelungen nach dem ESUG für den Steuergesetzgeber zielgerichtet bestimmen, welche Unternehmen für eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in Frage kommen. Für diese Unternehmen gilt es für den Fiskus, unter Zugrundelegung des dargestellten Entscheidungsmodells und unter Einbezug der Forderungsdisposition der weiteren Gläubiger über einen Steuerzugriff oder eine Steuerbefreiung zu entscheiden.

2. Verknüpfung von Unternehmenssanierungen mit dem Gläubigerschutzgedanken

Der Fiskus handelt als Insolvenzgläubiger im Sinne der Gesellschaft und ihrer sozialen sowie wirtschaftlichen Interessen und steht in der Verantwortung, eine grundsätzlich gleiche – und damit zumeist auch „gerechte“ – Besteuerung zu gewährleisten. Sollte eine Durchbrechung dieses Gleichmäßigkeitsgebots stattfinden, so bedarf dies, wie das BVerfG ausführte,⁹⁶ richtigerweise eines bedeutenden und sachlich rechtfertigenden Grundes. Dabei zeigt sich im Falle einer Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen eine Durchbrechung des Gleichmäßigkeitsgebots nur dann als gerechtfertigt, wenn der Steuererlass gesamtgesellschaftliche Interessen verfolgt. Bei einer Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen richtet sich die soziale Interessenlage in erster Linie an dem volkswirtschaftlichen Ressourcenerhalt, insbesondere von Arbeitsplätzen, aus, sofern dieser noch möglich erscheint. Die wirtschaftliche Interessenlage lässt sich differenzierter berücksichtigen, indem zwischen konkurrierenden Steueransprüchen der Gegenwart und wahrscheinlichkeitsgewichteten Steueransprüchen der Zukunft abgewogen wird.

Eine Entscheidung über den Steuerzugriff auf Sanierungsgewinne unter Zugrundelegung des dargestellten Quantifizierungsmodells ist durch das Effizienzkriterium⁹⁷ durch Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG verfassungsrechtlich gedeckt. In einer ökonomischen Lesart der

Steuerverwaltungseffizienz bedeutet dies, „dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt“⁹⁸. Dabei zeigt das dargestellte quantitative Entscheidungsmodell auf, wie die Besteuerung von Sanierungsgewinnen zur fiskalischen und gesellschaftlichen Interessensmaximierung zu erfolgen hat. Es wird deutlich, dass der Fiskus mit einem gezielten Steuerverzicht während der Restrukturierungs- und Sanierungsphase eines notleidenden Unternehmens ein insgesamt höheres Steueraufkommen realisieren kann. Doch weist Seer richtigerweise darauf hin, dass eine fiskalische Ertragsmaximierung kein verankertes Rechtsgut, sondern vielmehr einen verwaltungsinhärenten Reflex darstellt.⁹⁹ Diesem Argument ist im Falle einer Steuerbefreiung notleidender Unternehmen jedoch entgegenzuhalten, dass die fiskalische Ertragsmaximierung nur das Nebenprodukt einer fiskalisch-gesellschaftlichen Entscheidungsfrage darstellt. Im Vordergrund geht es bei der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen um den gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Ressourcenerhalt durch einen im Rahmen der novellierten InsO gesetzgeberisch kodifizierten Sanierungswillen. Dabei dient der Steuerertrag vielmehr als ökonomisches Maß für die Erfolgsaussichten einer Sanierung, um zu entscheiden, ob die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Sanierung einen Steuerverzicht in Abwägung der Entscheidungsalternativen und der gesellschaftlichen Interessen zulässt. Damit dient das quantitative Entscheidungsmodell dazu, jene notleidenden Unternehmen zu identifizieren, deren Sanierungsbestrebungen in der Lage sind, sowohl fiskalische wie auch gesellschaftliche und volkswirtschaftliche Ressourcen zu erhalten. Sollte eine solch umfassende Interessenverwirklichung möglich sein, ist es aus gesetzgeberischer Sicht geradezu geboten, im Sinne der fiskalischen und gesellschaftlichen Interessen eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen zu ermöglichen. Der Einbezug der weiteren Insolvenzgläubiger hat jedoch insoweit zu erfolgen, als dass der Fiskus keinen unverhältnismäßigen Beitrag im Vergleich zu diesen leisten sollte, da dieser Gefahr laufen könnte, einen Beihilfecharakter zugesprochen zu bekommen. Insofern sollte der Steuerverzicht auf Sanierungsgewinne auch immer im Verhältnis zum Sanierungsbeitrag der übrigen Gläubiger stehen.¹⁰⁰

Daneben würde die beschriebene Verknüpfung des Steuerrechts mit dem durch das ESUG novellierten Eigenverwaltungsverfahren durch die steuerliche Förderung dieses Sanierungsinstruments weitreichend zum Schutz und der Autonomie der Gläubiger beitragen. Damit könnte der historische insolvenzrechtliche Paradigmenwechsel auch Eingang in das Steuerrecht finden. Der Steuerverzicht ist in der Lage, den Sanierungswillen der Gläubiger und damit die Wahrnehmung der Gläubigerrechte und -pflichten zu stärken. Vor allem aber würde ein solches Vorgehen der massi-

95 Vgl. zu den in praxi gestiegenen Anforderungen an die Berücksichtigung vielfältiger Interessen und Regelungen Ehlers, BB 2014, 131.

96 Vgl. BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, insb. Rz. 53.

97 Vgl. Seer, StuW 2015, 315 (319).

98 Vgl. Seer, StuW 2015, 315 (319).

99 Vgl. Seer, StuW 2015, 315 (320).

100 Die Argumentation entlehnt sich dem EUG v. 11.7.2002 – Rs. C-152/99, insb. Rz. 168–171.

ven Kritik des BFH¹⁰¹ und des Schrifttums¹⁰² Rechnung tragen und steuerrechtliche Regelungen einer Sanierung nicht mehr im Wege stehen, sondern ein weitreichend autonomes Handeln der Gläubiger durch die Ermöglichung aussichtsreicher Sanierungen in Eigenverwaltung fördern. Letztlich entsteht durch das aufgezeigte quantitative Entscheidungsmodell ein konsequenter Gläubigerschutz im Sinne der sanierungsbegünstigenden gesetzgeberischen Konzeption des ESUG. Gläubiger, die mit einem Forderungsverzicht zur Sanierung notleidender Unternehmen beitragen, werden vor einem die Sanierung gefährdenden Steuerzugriff auf durch Forderungsverzichte entstehende Sanierungsgewinne geschützt. Folglich würde ein methodisches Vorgehen gemäß des dargestellten Entscheidungsmodells verhindern, dass gesellschaftliche und fiskalische Interessen durch eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen konterkariert werden.

V. Fazit

Ziel dieses Beitrags war es, Lösungsansätze zur steuerrechtlichen Internalisierung des novellierten insolvenzrechtlichen Rahmenkonzepts aufzuzeigen. Hierzu wurde zunächst die historische Entwicklungslinie dargestellt und auf dieser aufbauend die aktuellen Problembereiche der Rechtsprechung herausgearbeitet, die sich durch die geänderte gesetzgeberische Konzeption in Folge des ESUG verschärft haben. Schließlich wurden durch die Entwicklung quantitativer Entscheidungsmodelle aus Sicht des Fiskus Ansätze zur Lösung des Zielkonflikts aus fiskalischen Besteuerungsinteressen und Sanierungsbestrebungen zum gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Ressourcenerhalt aufgezeigt.

Grundsätzlich kann der Bundesregierung nur zugestimmt werden, „dass die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Sanierung von Unternehmen von herausragender Bedeutung sind“¹⁰³. Die bisherigen steuerrechtlichen Regelungen sind unzureichend und werden sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur umfassend kritisiert. Ein Teil dieser Kritik entspringt der historischen Entwicklungslinie der ak-

tuellen InsO, die mit dem ESUG in der jüngsten Vergangenheit eine in ihrer Ausrichtung grundlegende Novellierung erfahren hat.

Umso stärker zeigt sich in einer zur Sanierung hin ausgerichteten InsO der Bedarf, steuerliche Regelungen an die geänderte gesetzgeberische Interessenlage anzupassen, damit das normative Ziel vermehrt erfolgreicher Sanierungen erreicht werden kann. Eine entsprechende Adjustierung des steuerlichen Rahmenwerks hat dabei unter Berücksichtigung der europäischen und verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Steuergesetzgeber zu erfolgen. Es wurde dargestellt, wie solche Anpassungen durch einen Einbezug quantitativer Entscheidungsmodelle möglich werden könnten.

Für die Adaption steuerlicher Regelungen ist insbesondere die Anknüpfung an die insolvenzrechtlichen Normen erforderlich, die mit dem ESUG verstärkt den Sanierungsgedanken der InsO in den Vordergrund stellen. Damit eine Konnektivität zustande kommt, müssen steuerrechtliche Vorschriften – anders als bisher – notleidende, aber sanierungsfähige Unternehmen steuerlich entlasten. Im Einzelfall gilt es, durch Steuerbefreiungen gesellschaftliche und fiskalische Interessen zu wahren, ohne dass ein Steuererlass notleidende Unternehmen übermäßig bevorzugen. In diesem Zusammenhang wurde mit Anknüpfung an das Eigenverwaltungsverfahren gem. § 270b InsO aufgezeigt, wie anhand von quantitativen Modellen eine Entscheidung der Finanzverwaltung über die Steuerbefreiung oder den Steuerzugriff von bzw. auf Sanierungsgewinne erfolgen kann.

Im Ergebnis ist die Forderung zu erheben, den durch das ESUG eingeleiteten Paradigmenwechsel der InsO für die Verfahrensbeteiligten und die Öffentlichkeit spürbar und sichtbar zu gestalten, um zu erreichen, dass ein Insolvenzverfahren ebenso mit einer Sanierung wie mit einer Liquidation konnotiert wird. Der sicherlich entscheidende Schritt auf diesem Weg liegt aktuell in der Verantwortung des Steuergesetzgebers, der sich von dem historischen Besteuerungsgedanken lösen und einen Eingang der durch das ESUG novellierten InsO in das Steuerrecht zulassen sollte.

101 Vgl. BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, insb. Rz. 71.

102 Vgl. u.a. *Bauschatz*, GmbHHR 2008, 1204; *Forst/Schaaf/Kotmann*, EStB 2009, 287; *Seer*, FR 2010, 306; *Eilers*,

StuW 2010, 205; *Graf-Schlicker*, FR 2014, 744; *Seer*, FR 2014, 721 sowie *Uhländer*, DB 2015, 1620 (1621–1627).

103 Vgl. BT-Drucks. 17/5712, 74.

Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht

Prof. Dr. ROMAN SEER, Bochum/Prof. Dr. INGA HARDECK, Frankfurt/O. *

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Kooperative Compliance als ganzheitliches steuer-
verfahrensrechtliches Konzept III. Einzelne kooperative Handlungsformen und deren
Fortentwicklung <ul style="list-style-type: none"> 1. Auskünfte, Zusagen und Verständigungen 2. Zeitnahe Außenprüfungen 3. Betreuungsangebote für Start-ups IV. Entwicklung von zwei Kooperationsmodellen <ul style="list-style-type: none"> 1. Rechtsfigur des sog. zugelassenen Wirtschafts-
beteiligten 2. Begründung für die Entwicklung von zwei
Kooperationsmodellen | <ul style="list-style-type: none"> 3. Ablauf der Kooperationsmodelle 4. Persönlicher Anwendungsbereich 1: Auswahl von
teilnehmenden Unternehmen 5. Persönlicher Anwendungsbereich 2: Auswahl der
zertifizierten Steuerberater 6. Sachlicher Anwendungsbereich: Betroffene
Steuerarten 7. Vergleich mit dem OECD-Ansatz zu kooperativer
Compliance 8. Verfassungsrechtliche Fragen 9. Evaluation der Kooperationsmodelle V. Zusammenfassung |
|--|--|

Zahlreiche Staaten haben kooperative Elemente in ihre Steuersysteme integriert, bisherige Ansätze vernachlässigen allerdings den Mittelstand. Der vorliegende Beitrag geht den Möglichkeiten der strukturellen Implementierung eines kooperativen Steuervollzugs in Deutschland nach, wobei mittelständische Unternehmen im Zentrum der Betrachtung stehen. Zunächst werden bereits vorhandene, einzelne kooperative Handlungsformen im deutschen Steuerrecht kritisch analysiert und zielgenaue Reformüberlegungen angestellt. Auf dieser Basis werden anschließend zwei ganzheitliche Kooperationsmodelle unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen entwickelt.

Tax authorities in many countries have implemented co-operative compliance approaches. However, most existing approaches have neglected small and medium-sized enterprises (SMEs). This article assesses options for structural implementation of co-operative compliance elements in German procedural tax law with a focus on SMEs. First, we analyze existing co-operative elements and present specific options for reform. Second, we develop two co-operative compliance programs that are in line with German constitutional law.

I. Einleitung

In Zeiten sich wandelnder wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Rahmenbedingungen steht auch das Verhältnis der Finanzbehörden zu den Unternehmen auf dem Prüfstand. Das jüngst verabschiedete Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016¹ hat mit der Etablierung des sog. automatischen Steuerbescheides einen weiteren Schritt zur „kontrollierten Selbstregulierung“ des Steuervollzugs gemacht.² Gleichzeitig stehen Unternehmen, ihre Inhaber, Organe und sonstigen leitenden Angestellten mit ihrem steuerlichen Verhalten aber nicht nur zunehmend im Fokus der Öffentlichkeit³, sondern auch der Strafverfolgungsbehörden⁴. Um das Strafbarkeitsrisiko

für Unternehmen beherrschbarer zu machen, haben das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder einen Anwendungserlass zu § 153 AO veröffentlicht, der unter Nr. 2.6 die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (Tax Compliance Management Systems – Tax CMS) zum Anlass nimmt, eine Vermutung gegen die straf- oder bußgeldrechtliche Verantwortung der handelnden Personen (Vermutung gegen eine vorsätzliche Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO bzw. gegen eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO) zu statuieren.⁵ Es darf angenommen werden, dass diese straf- und bußgeldrechtliche „Safe harbour“-Wirkung nicht der einzige Anreiz zur Implementierung eines unternehmensinternen Tax CMS bleibt, sondern dessen Unterhaltung auch die Ausge-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Prof. Dr. Inga Hardeck ist EY Stiftungs-Juniorprofessorin für Betriebswirtschaftslehre, insb. Accounting and Taxation, an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt/O. Der Beitrag basiert auf einer von den Verfassern unter Mitarbeit von Christopher Klotz (Institut für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum) im Auftrag der Industrie- und Handelskammer für München und Oberbayern verfassten „Machbarkeitsstudie für ein zeitgemäßes Besteuerungsverfahren „Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand““ v. 3.1.2016. Die Verfasser danken Martin Clemens und Beate Ortlepp für ihre Unterstützung und wertvollen Anregungen.

1 BGBl. I 2016, 1679 (s. auch BStBl. I 2016, 694).

2 Zur Idee eines selbstregulierenden Steuervollzugs s. Seer, StuW 2015, 315 (321 ff.).

3 Siehe nur zuletzt die von der EU-Kommission gegenüber Irland verfügte Rückforderung von insgesamt 13 Mrd. € Körperschaftsteuer gegen Apple für die Jahre 2003-2014, s. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 30.8.2016, IP/16/2923.

4 Dazu krit. Kaeser, DStJG 38 (2015), 193.

5 BMF v. 23.5.2016, BStBl. I 2016, 490 (491); dazu instruktiv Neuling, DStR 2016, 1652.

staltung der Außenprüfungspraxis weiter beeinflussen wird.⁶ Schließlich kann eine aggressive Steuervermeidungsstrategie nicht nur das Risiko von erheblichen Steuernachforderungen und strafrechtlicher Verfolgung deutlich erhöhen, sondern auch dem Ansehen des Unternehmens schaden und dadurch den unternehmerischen Erfolg nachhaltig schmälern. Daher wird „Tax Compliance“ mittlerweile auch im Zusammenhang mit der Diskussion um eine *Corporate Social Responsibility (CSR)* zu einem ernsthaften Thema.⁷

Die Entwicklung hin zu einem kooperativen Steuervollzug ist nicht neu, sondern vollzieht sich im internationalen Kontext. Begriffe wie „Enhanced Relationship“ und u.E. treffender „Co-operative Compliance“⁸ sowie „Horizontal Monitoring“⁹ kennzeichnen diese internationale Entwicklung. Viele Staaten haben kooperative Elemente in ihre Steuersysteme integriert, bisherige Ansätze vernachlässigen allerdings den *Mittelstand*¹⁰. Eine Ausnahme stellen die Niederlande dar, welche ein maßgeschneidertes Programm auch für diese Unternehmensgruppe entwickelt haben. Immerhin hat mittlerweile auch die *OECD* die Besonderheiten mittelständischer Unternehmen erkannt und sich mit dem *Forum on Tax Administration* und der *SME Compliance Sub Group* in Gestalt des Reports „Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders“ diesem Thema angenommen.¹¹ In Deutschland sind 99,6 % der Unternehmen und immerhin 55,5 % der Wirtschaftsleistung im mittelständischen Segment zu finden.¹² Es ist daher überfällig, nicht nur im Verhältnis von multinational tätigen, börsennotierten Großunternehmen, sondern auch im Verhältnis zu mittelständischen Unternehmen nach den Möglichkeiten der strukturellen Implementierung eines kooperativen Steuervollzugs zu fragen. Dies wird der nachfolgende Beitrag tun, indem er zunächst bereits vorhandene kooperative Elemente im deutschen Steuerrecht beschreibt, diese kritisch analysiert und Reformüberlegungen angestellt. Auf dieser Basis werden schließlich zwei Kooperationsmodelle unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen entwickelt und vorgestellt.

II. Kooperative Compliance als ganzheitliches steuerverfahrensrechtliches Konzept

Die Idee der „kooperativen Compliance“ firmierte in dem Ausgangsreport „Study into the Role of Tax Intermediaries“ des *Forum on Tax Administration* der *OECD* im Jahr 2008 ursprünglich unter dem Titel der erweiterten Beziehung (*enhanced relationship*).¹³ Hiermit war eine besondere Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen gemeint. Diese geht über die grundlegende Beziehung, welche sich dadurch auszeichnet, dass beide Seiten ausschließlich ihre gesetzlichen Verpflichtungen erfüllen,¹⁴ hinaus. Im Zuge des modifizierten *OECD*-Reports aus dem Jahr 2013 wurde anstelle einer erweiterten Beziehung von kooperativer Compliance (*co-operative compliance*) gesprochen, um nicht den Eindruck zu erwecken, dass durch Kooperation der Gleichheitsgrundsatz untergraben wird.¹⁵ Das Verhalten der Finanzverwaltung innerhalb der kooperativen Compliance basiert auf fünf Säulen: wirtschaftliches Verständnis, Unparteilichkeit, Verhältnismäßigkeit, Einfühlungsvermögen und Offenheit durch Offenlegung und Transparenz.¹⁶ Im Gegenzug zeigt der Steuerpflichtige ebenfalls Offenheit durch Offenlegung und Transparenz. Dieses Anforderungsprofil wurde nachträglich erweitert, indem die Einrichtung eines internen Kontrollsystems durch den Steuerpflichtigen eine weitere erforderliche Säule der kooperativen Compliance begründet.¹⁷ Das interne Kontrollsystem soll sicherstellen, dass der Steuerpflichtige korrekte steuerliche Angaben macht. Steuerpflichtige kommen innerhalb eines kooperativen Programms in den Genuss einer stärkeren Serviceorientierung der Finanzverwaltung und geringerer Kontrollen. Beide Seiten arbeiten nach diesem Modell in Echtzeit (*real time*) zusammen und erzielen eine frühere Rechtssicherheit für die gesamte Steuererklärung.¹⁸ Die Teilnahme an kooperativen Programmen ist grundsätzlich freiwillig. Je nach Staat ist sie aber an bestimmte Voraussetzungen geknüpft.¹⁹

Aus Sicht der Finanzbehörden zielt die Förderung von Tax Compliance darauf ab, den Steuerpflichtigen zu einer vollständigen Einhaltung der Steuergesetze zu

6 Zur Wechselwirkung zwischen unternehmensinterner strukturell-systematischer Tax Compliance und zeitnaher, begrenzter Betriebsprüfung im Sinne einer Win-Win-Situation s. *Seer*, FS Streck, 2011, 403 (406 ff.); *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2015, 183 ff.

7 Siehe *Hardeck/Clemens*, BB 2016, 918.

8 Vgl. *OECD*, Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013, 31.

9 Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration*, Guide to horizontal monitoring within the SME segment, 2012; so jüngst auch für Österreich *Stiastny*, Horizontal Monitoring, 2015, 9 ff.

10 Zur Kennzeichnung des „Mittelstandes“ werden teilweise quantitative Kennzahlen (Beschäftigtenzahl, Umsatz, Bilanzsumme) genannt (s. etwa *EU-Kommission*, Empfehlung v. 6.5.2003 betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), s. Aktenzeichen K [2003] 1422, 2003/361/EG). Jedoch ist dieser KMU-Begriff nicht mit dem „Mittelstand“

identisch, dessen zentrales Merkmal vielmehr die Einheit von Unternehmensleitung und Eigentum ist, wobei das Unternehmen nicht von einem externen Großunternehmen dominiert sein darf (sog. qualitativer Mittelstandsbegriff), s. auch *Institut für Mittelstandsforschung* Bonn, 2015, abrufbar unter <http://www.ifm-bonn.org/definitionen/>.

11 *OECD*, Together for better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders, 2013.

12 Nach der Definition des *IfM*, Bonn, 2015, s. <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=0>.

13 Vgl. *OECD*, Study into the role of tax intermediaries, 2008), 39 ff.; *OECD* (FN 8), 13.

14 Vgl. *OECD* (FN 13), 39.

15 Vgl. *OECD* (FN 8), 14.

16 Vgl. *OECD* (FN 8), 18.

17 Vgl. *OECD* (FN 8), 20.

18 Vgl. *OECD*, Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure, 2011, 18 Rz. 25.

19 Siehe *Hardeck*, StuW 2013, 156 ff.; *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*, Ubg 2012, 466 ff.; *OECD* (FN 8).

motivieren, dadurch den Kontrollbedarf im Einzelfall nachhaltig zu senken und durch ein Risikomanagementsystem zur Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beizutragen.²⁰ Von der Perspektive der Finanzverwaltung ist jedoch die der Unternehmen, für die Tax Compliance einen Bestandteil ihrer *Corporate Compliance* bildet, deutlich zu unterscheiden.²¹ Sie ist nicht deckungsgleich. Es besteht allerdings eine nicht unerhebliche *Schnittmenge*²², die durch eine systematische Tax Compliance-Strategie im beiderseitigen Interesse (hoheitliche Ressourcenschonung durch gesteigerte externe Qualitätssicherung einerseits; Vertrauensvorschluss und Steuerplanungssicherheit unter Reduzierung staatlicher Eingriffsintensität andererseits) genutzt werden kann.

III. Einzelne kooperative Handlungsformen und deren Fortentwicklung

1. Auskünfte, Zusagen und Verständigungen

a) Die Lohnsteueranrufungsauskunft

Gemäß § 42e Satz 1 EStG hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Die Norm steht in engem Zusammenhang mit der aus § 38 Abs. 3 EStG resultierenden Verpflichtung, bei jeder Lohnzahlung an den Arbeitnehmer von dessen Arbeitslohn Lohnsteuer für Rechnung des jeweiligen Arbeitnehmers einzubehalten. Hierdurch wird der Arbeitgeber zum Beteiligten am Lohnsteuerverfahren. Zugleich sieht er sich Haftungsrisiken nach § 42d EStG ausgesetzt, sofern er z.B. zu wenig Lohnsteuer an den Fiskus abführt. Indes können sich beim Lohnsteuerabzug für den Arbeitgeber zahlreiche Zweifelsfragen ergeben.²³ Die Lohnsteueranrufungsauskunft verfolgt den Zweck, die Haftungsrisiken des Arbeitgebers aus der Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes zu mindern.²⁴

Die Anrufungsauskunft ist *gebührenfrei* ausgestaltet²⁵ und mit einem Anspruch der inhaltlichen Richtigkeit verbunden (§ 42e EStG). Sie räumt somit nicht nur das Recht ein, die Auffassung des Finanzamtes zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen und somit lohnsteuerliche Rechte und Pflichten in einem besonderen Verfahren im Voraus verbindlich feststellen zu lassen.²⁶

Diesen Vorzügen stehen aber insbesondere *zwei (potentielle) Schwachstellen* gegenüber. Zwar besteht ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der Auskunft, aller-

dings gibt es keine *Frist*, innerhalb der das Finanzamt tätig werden muss. Das Lohnsteuerverfahren muss das Unternehmen indes regelmäßig monatlich für seine Arbeitnehmer durchführen. Die Rückforderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer kann tarifvertraglich begrenzt oder gar ausgeschlossen sein, so dass für den Arbeitgeber die Gefahr besteht, sie nicht mehr realisieren zu können. Die Risiken gipfeln sodann in der Möglichkeit, dass der Arbeitgeber wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 380 AO belangt oder sogar ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.²⁷ Es sollte demnach eine *angemessene Frist* oder ein *Unverzüglichkeitsgebot* gesetzlich fixiert werden. Beantwortet das Betriebsstättenfinanzamt innerhalb dieser Frist die Anrufungsauskunft nicht, ist dem Arbeitgeber zuzugestehen, hinsichtlich des fraglichen Sachverhalts innerhalb der bei verständiger Betrachtung jedenfalls noch vertretbaren lohnsteuerrechtlichen Beurteilung (also nicht *contra legem*) disponieren zu können. Hiermit muss verbunden sein, dass eine *Inanspruchnahme als Haftungsschuldner* in diesen Fällen *ausscheidet*.

Ein weiterer Punkt, der dem Arbeitgeber Schwierigkeiten bereiten kann, ist schließlich die konkrete Schilderung des rechtlichen Problems, welches gerade für Unternehmen problematisch ist, die nicht über eine breit aufgestellte (Steuer-)Rechtsabteilung verfügen. Bis dato ist ungeklärt, wie streng der Maßstab ist, der bei der Beurteilung der Klärungsbedürftigkeit der Frage und des damit zusammenhängenden Auskunftsinteresses anzulegen ist.²⁸ Hier ist mit der h.M. dafür zu plädieren, die Anforderungen an die Klärungsbedürftigkeit niedrig anzusetzen.²⁹

b) Entwicklung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft

Es werden aber nicht nur Steuerentrichtungspflichtige i.S.d. § 43 Satz 2 AO zur Verwirklichung eines selbstregulierenden Steuervollzugs in den Dienst genommen. Vielmehr gilt dies in noch gesteigertem Maße bei den indirekten Steuern, insbesondere bei der Umsatzsteuer. Hier ist der Unternehmer nicht nur Haftungsschuldner, sondern er wird direkt gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG zum (verschuldensunabhängigen) Steuerschuldner gemacht. Dies geschieht, obwohl es nicht um dessen steuerliche Leistungsfähigkeit gehen kann. Vielmehr partizipiert der Staat mit der Umsatzsteuer an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbarenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbraucher, der in der Anonymität des Marktes verbleibt.³⁰ Die Steuerschuld des Unternehmers ist nur formaler Natur und dient der verwaltungseffizienten Absicherung des Staates, dem es

20 Vgl. *Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOATA)*, IOTA members explore new forms of developing relationships with taxpayers, 2011; *OECD* (FN 18), 15 Rz. 17.

21 Zu den unterschiedlichen Perspektiven eingehend *Schützler* (FN 6), 49 ff., 115 ff.

22 Eingehend *Schützler* (FN 6), 183 ff.

23 Siehe nur *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 42e Rz. 6.

24 BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210.

25 Siehe LStR 42e Abs. 1 Satz 1.

26 Inzwischen st. Rspr., vgl. zuletzt nur BFH v. 27.2.2014 –

VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894.

27 Vgl. im Einzelnen *Joecks u. Jäger/Ebner*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 291 ff. und § 380 AO Rz. 9–11.

28 Zum Streitstand jeweils m.w.N. *Gersch*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 42e Anm. 15 (Okt. 2011); *Heuermann*, in: *Blümich*, EStG, § 42e Rz. 17 (Aug. 2013).

29 *Gersch*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 42e Anm. 15 (Okt. 2011).

30 *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Isensee*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 241.

praktisch unmöglich ist, die Umsatzsteuer direkt beim Konsumenten zu erheben.³¹ Bei wirtschaftlicher Betrachtung wird der Unternehmer nicht anders als der Arbeitgeber für Zwecke des Staates als dessen „verlängerter Arm“ in den Dienst genommen und erfüllt ebenfalls eine schlichte *Inkassofunktion*.

Nicht minder als die Arbeitgeber in Bezug auf die Lohnsteuer bedarf der Unternehmer für die Selbst-Anmeldung der Umsatzsteuer (s. § 18 UStG) der *Indienstnahmesicherheit*³². Dies bedeutet, dass ihm in dem für den Steuervollzug des Staates ebenso wie bei der Lohnsteuer zentralen Bereich der Umsatzsteuer in Form einer *Umsatzsteueranrufungsauskunft* ein Instrument der Steuerplanungssicherheit an die Hand zu geben ist, um die dort sich kurzfristig ergebenden und bedeutenden Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer zeitnahen verbindlichen Klärung zuführen zu können. Denn mit der Umsatzsteuer sind Zweifelsfragen bzgl. der steuerlichen Würdigung in kaum geringerem Maße verbunden als mit der Lohnsteuer. Das Schuldnerrisiko des Unternehmers wird zudem in schwer kalkulierbaren Umsatzsteuerfragen durch ein nicht nur theoretisches strafrechtliches Risiko³³ weiter erhöht. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht berechnete Umsatzsteuer erzeugt weitere Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette, da Nachforderungsmöglichkeiten dem Unternehmer in der Regel nicht gegeben sind.

Der Unternehmer übt bei der Umsatzsteuer eine Steuereinsammlerfunktion für den Fiskus aus, die hohe administrative Kosten verursacht. Die bisher auch im Bereich der Umsatzsteuer praktizierte bloße Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO reicht insbesondere aufgrund ihrer *Gebührenpflicht* nach § 89 Abs. 3–7 AO nicht aus, um die gebotene Indienstnahmesicherheit zu gewährleisten. Weitestgehend untauglich ist die verbindliche Auskunft zudem auch deshalb, weil der Unternehmer hier schneller Antworten bedarf, die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft regelmäßig nicht erteilt werden.

Die Umsatzsteueranrufungsauskunft könnte wie folgt gestaltet werden: Der Unternehmer kann umgehend nach Auftreten des umsatzsteuerlich fraglichen Problems dieses dem zuständigen Finanzamt mit der Aufforderung um Auskunft hinsichtlich der richtigen umsatzsteuerlichen Behandlung vorlegen. Erhält er hierauf bis zum 10. Kalendertag nach Ablauf des für ihn gem. § 18 UStG geltenden Voranmeldungszeitraumes keine Antwort, so ist es ihm gestattet innerhalb der bei verständiger Betrachtung *vertretbaren Beurteilungen* (also nicht contra legem) die umsatzsteuerliche Behandlung vorzunehmen. Gelangen die Finanzbehörden später zu einer abweichenden, für den Unter-

nehmer nachteiligen Einschätzung, so bleibt der Unternehmer gleichwohl von einer Nachzahlung befreit, sofern ihm eine Nachforderung beim Rechnungsempfänger nicht möglich oder zumutbar ist. Eine nachteilige Änderung des materiellen Ergebnisses wird für die Vergangenheit nicht mehr vorgenommen. Selbstverständlich sollte die Umsatzsteueranrufungsauskunft gebührenfrei ausgestaltet werden.

c) Die verbindliche Auskunft

Anders als die beiden eingangs dargestellten thematisch begrenzten Auskunftsmöglichkeiten, bildet die in § 89 Abs. 2 bis 7 AO geregelte sog. verbindliche Auskunft gleichsam die Grundnorm zu Auskunftsverlangen von Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung. Der Gegenstand der an die Finanzbehörden gerichteten Anfrage im Rahmen der verbindlichen Auskunft umfasst grundsätzlich Fragen der steuerlichen Beurteilung von Sachverhalten aus allen Bereichen des Steuerrechts. Die für den Unternehmer wichtigste Einschränkung der verbindlichen Auskunft nimmt das Gesetz in § 89 Abs. 2 Satz 1 AO vor. Danach darf es sich bei dem zu beurteilenden Sachverhalt nur um einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt handeln (dazu auch AEAO zu § 89 Nr. 3.5.2 Satz 1). § 89 Abs. 2 AO enthält aber nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung, die zu Form, Inhalt, Antragsbefugnis und Reichweite der Bindungswirkung der Auskunft keine Aussage macht, sondern dies einer Rechtsverordnung überlässt (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO).³⁴ Dementsprechend ist in diesen Bereichen grundsätzlich die Steuerauskuftsverordnung³⁵ hinzuzuziehen. Bisher fehlt es an einem *Rechtsanspruch* des Antragstellers auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Vielmehr übt die Verwaltungspraxis das ihr durch § 89 Abs. 2 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen aufgrund der im AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4 niedergelegten standardisierten Ablehnungsgründe in zu weitreichender und damit ermessenfehlerhafter Weise aus. Sie klammert etwa das in der Praxis bedeutsame Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen (Maßstab des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“) aus und macht den Vorbehalt bevorstehender gesetzlicher Regelungen bzw. richterlicher Entscheidungen oder einer zu erwartenden Verwaltungsanweisung.

Nicht nur vor diesem Hintergrund wird dem Antragsteller ein wirksamer Rechtsschutz praktisch verweigert. Die Rechtsprechung des BFH gibt dem Antragsteller nur einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer Auskunft („*ob*“ der Auskunft), nicht aber auf Erteilung einer Auskunft mit einem ganz bestimmten rechtmäßigen Inhalt („*wie*“ der Auskunft).³⁶ Er soll sich zwar ge-

31 Vgl. *Klose*, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht, 2000, 20.

32 Zu den verfassungsrechtlich fundierten Ausgestaltungsgeboten von *Indienstnahme-Rechtsverhältnissen* s. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, 326 ff.

33 Vgl. im Einzelnen *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 351 ff.; *Adick/Höink/Kurt*, Umsatzsteuer und Strafrecht, 2016, passim.

34 *Seer*, StbJb. 2012/2013, 557 (561).

35 Verordnung vom 30.11.2007 zur Durchführung von § 89 Abs. 2 AO (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV), BGBl. I 2007, 2783 f.

36 BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 (652 f.); BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894 (895 f.); BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48 (49); BFH v. 14.7.2015 – VIII R 72/13, n.v., juris. Die zitierten Entscheidungen des VI. Senats beziehen sich nicht auf die verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO, sondern auf die LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) und die Auskunft nach dem VermBG.

gen eine Nicht- oder Negativauskunft mit der Verpflichtungsklage wehren können. Dabei soll sich die gerichtliche Überprüfung aber auf eine bloße *Evidenzkontrolle* dahingehend beschränken, ob die Finanzbehörde den Sachverhalt zutreffend erfasst hat und die rechtliche Würdigung schlüssig bzw. nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Die Rechtsprechung möchte damit offenbar vermeiden, dass sich der materiell-rechtliche Streit vom eigentlichen Steuerfestsetzungsverfahren in das Auskunftsverfahren vorverlagert. Dazu nimmt sie in Kauf, dass der Antragsteller einer verbindlichen Auskunft im Ergebnis auf die Kooperationsbereitschaft der Finanzbehörde angewiesen ist und sein legitimes Interesse an Steuerplanungssicherheit gegen den Willen der Finanzbehörde trotz der belastenden Gebührenpflicht faktisch nicht wirksam durchsetzen kann. Diese Situation ändert das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens leider nicht und bleibt unbefriedigend.³⁷

Da die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist, entstehen dem Antragsteller ungeachtet des Ergebnisses der verbindlichen Auskunft bereits durch die Bearbeitung des Auskunftsantrages durch die zuständige Finanzbehörde Kosten (AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2). Abhängig vom Gegenstandswert (AEAO zu § 89 Nr. 4.2) kann diese bis zu 109.736 € betragen. Bei nicht bestimmbarem Gegenstandswert wird auf der Grundlage von § 89 Abs. 6 AO nach Bearbeitungszeit abgerechnet. Wenngleich die Gebührenpflicht grundsätzlich nicht zu beanstanden ist, sollte zumindest für den Gebührenschuldner Art und Qualität der Leistung bekannt sein³⁸ und ein angemessenes „Preis-Leistungs-Verhältnis“ vorliegen. Insbesondere die von der Rechtsprechung³⁹ gebilligte und in AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2 Satz 3 niedergelegte Verwaltungsauffassung, wonach sich die Gebühr *bei Ablehnung* eines Antrags an der Höhe des Gegenstandswerts orientieren kann, ist kritikwürdig. Hier lässt sich eine Gebühr lediglich zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs rechtfertigen.⁴⁰ Es sollte daher in § 89 Abs. 7 AO die Unzulässigkeit einer Wertgebühr bei abgelehnten Anträgen verankert werden.

Zuständig für die Erteilung von verbindlichen Auskünften ist im Zuge einer Annex-Kompetenz grundsätzlich das bei angenommener Verwirklichung des im Antrag dargestellten Sachverhalts hypothetisch sachlich und örtlich zuständige Finanzamt.⁴¹ Dies gilt unabhängig von dessen personellen und fachlichen Kapazitäten. Übergeordnete Finanzbehörden – OFD/LfSt oder LMF – sind, da sie für die Verwaltung der Steuern nach § 17 Abs. 2 FVG unzuständig sind, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ebenfalls funktional unzuständig.⁴² Sie besitzen kein Selbsttrittsrecht, sondern können das zuständige (örtliche) Finanzamt nur verwaltungsintern anweisen, ob und wie die verbindliche Auskunft zu erteilen ist. Es be-

darf keiner sonderlichen Phantasie, dass die Praxis zwischen den Finanzämtern und Bundesländern angesichts dieser *Zuständigkeitszersplitterung* höchst unterschiedlich ist. Trotz einer Regelung im AEAO zu § 89 Nr. 3.3.2.3 entstehen insbesondere dann Probleme, wenn mehrere Steuerarten betroffen und mehrere Finanzämter zuständig sind. In der Praxis kommt es in solchen Fällen häufig zu mehreren Anträgen, woraus neben der Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen⁴³ ein doppelter Verwaltungsaufwand für den Steuerpflichtigen resultiert. Die Zuständigkeit sollte daher auf nur eine Finanzbehörde verlagert werden. Dies könnte entweder auf Ebene des Finanzministeriums oder der Oberfinanzdirektion/der Landesfinanzämter für Steuern geschehen.

Obwohl die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist, sagte das Gesetz bisher nicht, innerhalb welchen Zeitraums die zuständige Finanzbehörde zu entscheiden hat. Oftmals sehen sich Finanzämter schlicht außerstande, über einen Antrag auf verbindliche Auskunft (trotz der Zahlung von Gebühren) zu entscheiden. In solchen Fällen fragen sie regelmäßig die nächsthöhere Behörde (OFD/LfSt) an. Auch auf der Ebene von Mittelbehörden ist die Entscheidungsfreude indessen nicht selten eher gering ausgeprägt, so dass diese ihrerseits bei der obersten Landesfinanzbehörde (LMF) anfragt, wie entschieden werden soll. In schwierigen Fällen kann der in Art. 108 GG vorausgesetzte föderale Verwaltungsaufbau zu einem weitergehenden Abstimmungsbedarf zwischen den Bundesländern und dem Bund (s. Art. 108 Abs. 3 GG: Bundesauftragsverwaltung bei der ESt, KSt und USt) führen. Es können sich für den Antragsteller aus alledem erhebliche Wartezeiten ergeben, die seinem Dispositionsbedürfnis diametral widersprechen. Ökonomisch sinnvolle Transaktionen, Vermögensübertragungen, Umwandlungen und andere unternehmerische Gestaltungen werden dadurch ggf. zum Nachteil aller Beteiligten auf die „lange Bank geschoben“ oder trotz Antragstellung mit dem vollen steuerlichen Risiko für die Beteiligten belastet.

Vor diesem Hintergrund hat Art. 1 Nr. 14 lit. a) aa) des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO mit Wirkung vom 1.1.2017 (s. Art. 23 Abs. 1 zum Inkrafttreten, Art. 23 Abs. 2 ist nicht anwendbar) folgende Regelung eingefügt:

„Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden; kann die Finanzbehörde nicht innerhalb dieser Frist über den Antrag entscheiden, ist dies dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen.“

Das Gesetz schweigt sich über die *Rechtsfolgen der Fristversäumnis* aus. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages stellt in seiner Begründung dazu aber folgendes klar:⁴⁴

37 Die Kritik findet sich aufbereitet von *Krumm*, DStR 2011, 2429 (2430 ff.); *Bergan/Martin*, DStR 2012, 2164 (2165 f.); außerdem in den Folgeaufsätzen von *Werder/Dannecker*, BB 2013, 284 (286 ff.); BB 2014, 926 (929 f.); BB 2015, 1687 (1688 f.).

38 *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 21 (Jan. 2012).

39 FG Hessen v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938.

40 *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, 2010, 169.

41 *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 38), § 89 AO Rz. 34 (Jan. 2012).

42 *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 38), § 89 AO Rz. 35 (Jan. 2012).

43 Speziell im Kontext von Umwandlungsfällen s. *Seer/Geitmann*, *SteuStud* 2015, Beilage 1, 8 (10 ff.).

44 BT-Drucks. 18/8434, 109.

„Mir der Neuregelung ist keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden. Daher kann aus dem bloßen Verstreichen der Frist nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzbehörde hinreichende Gründe für die nicht fristgerechte Auskunftserteilung mitgeteilt hat oder nicht.“

Diese Rechtsfolgenlosigkeit entwertet die Frist in ihrem Kern und macht sie letztlich zu einem „Papiertiger“. Bleibt sogar die Verletzung der finanzbehördlichen Begründungspflicht im Falle der Fristüberschreitung sanktionslos, handelt sich im Ergebnis nur um eine *symbolische Gesetzgebung*. Die Frist ähnelt der 6-Monatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO für die sog. Untätigkeitsklage. Hat das Finanzamt nicht innerhalb von 6 Monaten über einen zulässigen Einspruch entschieden, kann der Einspruchsführer Klage vor dem FG erheben, ohne dass das Einspruchsverfahren abgeschlossen worden ist. Es liegt nahe, die 6-Monatsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. als Maßstab für die Zulässigkeit einer Verpflichtungsklage auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die ein begünstigender Verwaltungsakt ist, zu nehmen. Jedoch setzt § 44 Abs. 1 FGO i.V.m. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO nicht nur im Anfechtungsfall (Rechtsschutz gegen einen belastenden Verwaltungsakt), sondern auch im Verpflichtungsfall (Rechtsschutz auf Erteilung eines begünstigenden Verwaltungsakts) zunächst ein Einspruchsverfahren voraus. Danach ist auch dann, wenn die Finanzbehörde über einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht binnen angemessener Frist sachlich entscheidet, zunächst ein Einspruch einzulegen. Dies bedeutet, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen der Antragsteller gerichtlichen Rechtsschutz erlangen kann, noch über die 6-Monatsfrist hinaus nach hinten verschiebt.

d) Die tatsächliche Verständigung

Anders als bei den zuvor behandelten kooperativen Elementen im Steuerrecht existiert für die sog. tatsächliche Verständigung keine gesetzliche Kodifikation. Die Rechtsprechung hat die tatsächliche Verständigung zu einem eigenständigen Rechtsinstitut fortgebildet⁴⁵ und infolge eines Verwaltungserlasses⁴⁶ besteht in diesem Bereich trotz fehlender Kodifizierung eine gewisse Rechtssicherheit. Die tatsächliche Verständigung ist in Fällen möglich, in denen der Sachverhalt nur unter erschwerten Bedingungen ermittelt werden kann, weil der Steuerpflichtige oder die Finanzbehörde in Beweisnot sind und eine genaue Sachverhaltsaufklärung jedenfalls mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden wäre. Sodann kann unter gewissen Voraussetzungen statt einer Schätzung eine Steuervereinbarung mittels tatsächlicher Verständigung erfolgen. Sie ist

nach Auffassung des BFH nur für *Tatfragen* (also im Bereich der Sachverhaltsermittlung) zulässig. Grundsätzlich wird aber auch eine verbindliche Verständigung über *Rechtsfragen* toleriert, wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können.⁴⁷ Dies gilt z.B. bei der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gesamtvergütung oder bei Fragen rund um verdeckte Gewinnausschüttungen. Somit bleibt letztlich nur die Verständigung über reine Rechtsfragen einer tatsächlichen Verständigung unzugänglich. Da dies der Verwaltungssicht nicht zu entnehmen ist,⁴⁸ sollte von Seiten der Finanzverwaltung klargestellt werden, dass allein eine tatsächliche Verständigung, die *ausschließlich* Rechtsfragen zum Gegenstand hat.

Für die Verständigungspraxis von Bedeutung ist, dass nach der übereinstimmenden Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung eine tatsächliche Verständigung in jedem Verfahrensstadium getroffen werden kann.⁴⁹ Hinsichtlich der Form wird zumindest in der Literatur⁵⁰ und von Seiten der Finanzverwaltung⁵¹ die Schriftform verlangt. U.E. sollte selbst in dem Bereich der Rechtsfragen eine beiderseitig bindende *Verständigung für die Zukunft* (ebenso wie eine einseitige verbindliche Auskunft) zulässig sein. Die sich im Wege einer verbindlichen Auskunft einseitig bindende Finanzbehörde kann ein Interesse daran haben, dass sich umgekehrt auch der Steuerpflichtige an die in Aussicht gestellte Regelung hält und insoweit einen Einwendungsverzicht für die Zukunft erklärt. Dieses System entspricht den sog. Vorabverständigungen über den Preisfindungsmodus bei sog. Verrechnungspreisen im internationalen Konzern (sog. Advance Pricing Agreements).

Des Weiteren ist zu kritisieren, dass sowohl Rechtsprechung⁵² als auch Finanzverwaltung⁵³ die Bindungswirkung von tatsächlichen Verständigungen nach wie vor (nur) aus dem unbestimmten allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben ableiten. Die Rechtsprechung ist an dieser Stelle aufgefordert, den Rechtscharakter der tatsächlichen Verständigung offen als das zu bezeichnen, was er ist: ein *öffentlich-rechtlicher Vertrag*.⁵⁴ Alternativ wäre die Einführung verlässlicher gesetzlicher Regelungen zur Bestandskraft wünschenswert.

e) Die verbindliche Zusage

Als Alternative zur verbindlichen Auskunft steht Steuerpflichtigen nach einer Außenprüfung die sog. verbindliche Zusage zur Verfügung, §§ 204 ff. AO. Diese ist im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft *gebührenfrei*. Zudem ist der Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine Erteilung rechtlich stärker ausgeprägt als bei

45 Grundlegend BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; seitdem st. Rspr., s. aus jüngerer Zeit BFH v. 20.2.2014 – XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828; BFH v. 6.2.2015 – IX B 97/14, BFH/NV 2015, 821.

46 BMF v. 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831.

47 Seer, in: Tipke/Kruse (FN 38), Vor § 118 AO Rz. 11 m.w.N. (Okt. 2015).

48 BMF, BStBl. I 2008, 831 Tz. 2.3.

49 Vgl. hierzu BMF, BStBl. I 2008, 831 Tz. 1 auch mit Nach-

weisen zur st. Rspr. des BFH.

50 Zuletzt Seer, BB 2015, 214 (217) m.w.N.

51 BMF, BStBl. I 2008, 831 (832) Tz. 5.5.

52 So schon BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625.

53 BMF, BStBl. I 2008, 831 (832 f.) Tz. 6.1.

54 Zu dieser nahezu einhelligen Ansicht in der Literatur vgl. die Nachweise bei Seer, in: Tipke/Kruse (FN 38), Vor § 118 Rz. 15 (Okt. 2015).

der verbindlichen Auskunft, da § 204 AO unmissverständlich eine „Soll-Vorschrift“ enthält, so dass das Ermessen der Finanzbehörde regelmäßig zugunsten der Erteilung einer verbindlichen Zusage eingeschränkt ist.⁵⁵ Gegenstand dieser Zusage ist die verbindliche Entscheidung über die zukünftige Behandlung eines in der Vergangenheit geprüften und grundsätzlich auch im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalts, wobei dieser Sachverhalt zukünftig in gleicher Weise wieder auftreten muss, was regelmäßig bei *Sachverhalten mit Dauerwirkung* (z.B. Gesellschafts-, Leasingverhältnisse, o.Ä.) oder *Dauerwiederkehr* (etwa Steuerfreiheit oder -pflicht bestimmter Geschäfte) der Fall ist.⁵⁶

Allerdings stellen sich häufig noch weitere Fragen zur steuerlichen Behandlung von nicht im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalten. Aus diesem Grund ist zu erwägen, nach einer Außenprüfung nicht nur verbindliche Zusagen i.S.d. § 204 AO von Seiten der Finanzverwaltung zu erteilen, sondern darüber hinaus einen in die Zukunft wirkenden *Zusagevertrag*, der auch den Steuerpflichtigen bindet, über Dauersachverhalte zu ermöglichen. Dadurch könnten Unternehmen und Finanzverwaltung den Prüfungsumfang sowie die Streitanzahl künftiger Außenprüfungen bereits frühzeitig reduzieren.

2. Zeitnahe Außenprüfungen

Die Finanzbehörden befassen im Rahmen der bisher allein auf die *ex-post-Verifikation* bereits abgeschlossener Besteuerungszeiträume ausgerichteten Außenprüfungen mit zum Teil weit zurückliegenden Besteuerungszeiträumen. Dies widerspricht nicht nur dem im öffentlichen Interesse stehenden *Prinzip zeitnaher Besteuerung*, sondern belastet die betroffenen Unternehmen⁵⁷ und die Finanzverwaltung selbst bei geringem Steuerausfallrisiko auf nicht zu unterschätzende Weise. Des Weiteren kommt es für Unternehmen zu einer langen Phase der Rechts- und Steuerplanungsunsicherheit verbunden mit der wachsenden Gefahr von Steuernachzahlungen und spürbaren (nichtabzugsfähigen) Nachzahlungszinsen. Schließlich entsteht durch einen späteren, zeitfernen Abschluss der Außenprüfung gesteigerter Anpassungsaufwand für Handels- und Steuerbilanzen, wobei sich nicht zuletzt auch durch Mitarbeiterfluktuation und dem damit verbundenen Verlust historischen Wissens ein erhöhter Rekonstruktionsaufwand ergibt.⁵⁸

Für diese Missstände lassen sich in erster Linie zwei Ursachen finden. Zum einen erfolgt in § 3 BpO eine maßgeblich an der Betriebsgröße orientierte Prüfungsauswahl, bei der durch die schematische Größenklasseneinteilung den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen an die Rechtsanwendungsgleichheit nicht hinreichend Rechnung getragen wird. Daher sollte zunächst die schematische Ausrichtung der Prüfungsauswahl an der bloßen Zuordnung zu einer Grö-

ßenklasse zugunsten eines *differenzierenden Risikomanagements* aufgegeben werden. Zudem wird durch § 4 BpO für Großbetriebe das Prinzip einer Anschlussprüfung mit regelmäßig drei zusammenhängenden Besteuerungszeiträumen statuiert, während von der in § 4a BpO sogar ausdrücklich eröffneten Möglichkeit einer zeitnahen Betriebsprüfung noch zurückhaltend Gebrauch gemacht wird. Es sollte eine Betriebsprüfung zur Regel werden, die die Bezeichnung „zeitnah“ verdient. Hierzu müssten die Prüfungszeiträume dem aktuellen Veranlagungszeitraum möglichst dicht angehängt werden, indem nicht mehr die derzeit gängige Praxis eines Drei-Jahres-Rhythmus praktiziert, sondern *ein- oder zweijährige Prüfungszeiträume* angestrebt werden. Innerhalb einer Heranprüfungsphase an die aktuellen Veranlagungszeiträume müssten in der Folge prüfungsfreie Zeiträume in Kauf genommen werden.⁵⁹

Hinzu kommt, dass die Festsetzungsfrist durch Anwendung der weit gespannten Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO Betriebsprüfer nicht zur Eile anhält. Hier sollte der Gesetzgeber tätig werden und die Frist des § 171 Abs. 4 AO ebenso wie die damit zusammenhängende Ausdehnung des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 4 AO deutlich reduzieren. Um die Finanzverwaltung auch darüber hinaus zu zeitnahen Außenprüfungen zu animieren, könnte ergänzend eine Außenprüfungsfrist, die zu einer zeitnahen Prüfung und Abwicklung des Steuerfalls zwingt, gesetzlich verankert werden.

3. Betreuungsangebote für Start-ups

Die vorstehenden Themenkomplexe behandelten Fragen und Probleme, die im Rahmen eines schon bestehenden Steuerrechtsverhältnisses auftreten können. Eine weitere Frage ist, ob neu in den Markt eintretende Unternehmen (sog. Start-ups) bei ihren ersten Schritten mit Blick auf die hiermit für sie einhergehenden steuerlichen Pflichten (z.B. zur Steueranmeldung) und Risiken (z.B. Möglichkeit der Finanzbehörden zu Schätzungen, steuerstrafrechtliche Risiken) ausreichend aufgeklärt werden. Grundvoraussetzung hierfür wäre eine entsprechende Pflicht der Finanzbehörden. Eine solche besondere *Fürsorgepflicht* lässt sich aus § 89 Abs. 1 Satz 2 AO ableiten. Danach wäre den Start-ups zunächst einmal im Rahmen eines gemeinsamen Audits eine individuelle Einführung in das Steuerrechtsverhältnis zu geben.

Derartige Kooperationen zwischen den Finanzbehörden und sog. Start-up-Unternehmen sind strukturell noch unterentwickelt. Zwar existieren vereinzelte Ansätze. So gibt es etwa in Hamburg in 9 von 11 Finanzämtern eine sog. Neugründungsstelle.⁶⁰ An anderer Stelle wird versucht, den Neugründern durch Broschüren, wie etwa den „Steuertipps für Existenzgründer“⁶¹, eine erste Hilfe mit auf den Weg zu geben. In Rheinland-Pfalz wird in der dort ebenfalls heraus-

55 Vgl. im Einzelnen Seer, in: Tipke/Kruse (FN 38), § 204 Rz. 15 ff. (Mai 2011).

56 Seer, in: Tipke/Kruse (FN 38), § 204 Rz. 18 (Mai 2011).

57 Seer, Ubg 2009, 673.

58 Dazu näher Seer, FS Streck, 2011, 403 (407).

59 Seer (FN 58), 403 (414).

60 Siehe unter <http://www.hamburg.de/fb/2-5-existenzgruen-derinfo/> (abgerufen am 13.9.2016).

61 Vgl. etwa *Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat*, Steuertipps zur Existenzgründung, 8. Aufl. 2014; *Niedersächsisches Finanzministerium*, Steuertipps Informationsbroschüre für Existenzgründerinnen und Existenzgründer, 2013; *Thüringer Finanzministerium*, Steuerwegweiser für Existenzgründer, 2015.

gegebenen Broschüre des Finanzministeriums darauf hingewiesen, dass es in allen Finanzämtern Ansprechpartner für Existenzgründer gebe und zudem eine telefonische Info-Hotline eingerichtet sei.⁶² Es kann demnach sowohl eine generelle als auch eine individuelle Betreuung der Neugründer erfolgen.⁶³ Die vorzugswürdige Lösung besteht u.E. dabei in einem (ggf. durch Broschüren ergänzten) auf die individuellen Besonderheiten des Neugründers bezogenen Gespräch zwischen einem Vertreter des zuständigen Finanzamts und dem Neu-Unternehmer unter Beteiligung dessen ggf. bereits vorhandenen Steuerberaters. Denn umfangreiche schriftliche Ausarbeitungen können eine einzelfallbezogene Fürsorgepflicht nicht ersetzen. Eine solche flächendeckende Betreuung der Neu-Unternehmer durch die Finanzbehörden ist leider noch nicht erkennbar. Betreuung und Aufklärung der Neugründer sollten in einer Art finanzamtlichen Bürgerbüro oder nach Hamburger Vorbild in einer speziellen *Neugründungsstelle* geschehen. Hierdurch könnte bereits im sehr frühen Stadium des sich anbahnenden Steuerrechtsverhältnisses eine Win-Win-Situation erzeugt werden. Der steuerpflichtige Neu-Unternehmer könnte seinen steuerlichen Pflichten besser nachkommen, wohingegen die Finanzbehörden umgekehrt von einem rechtstreuen Steuerpflichtigen profitieren würden, der ihnen im Laufe seiner Unternehmensführung wesentlich weniger Aufwand bereitet.

IV. Entwicklung von zwei Kooperationsmodellen

Über das Bündel der unter III. behandelten einzelnen kooperativen Handlungsformen hinaus stellt sich die Frage nach den Möglichkeiten, ganzheitliche kooperative Konzepte (s. oben II.) in das Besteuerungsverfahren zu implementieren.

1. Rechtsfigur des sog. zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten

Die folgenden Kooperationsmodelle greifen auf den Gedanken der zollrechtlichen Figur des sog. zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO – Authorised Economic Operator) zurück. Von dem AEO-Programm machen vor allem deutsche Unternehmen im europäischen Vergleich überproportional Gebrauch.⁶⁴ Das Zollrecht regelt in Art. 13–15 modernisierter Zollkodex (MZK) = Art. 38–41 Unionszollkodex (UZK) in Verbindung mit den Art. 14a–14x der ZK-DVO den zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten. Danach besteht für die Zollverwaltung eine gesetzliche Möglichkeit, Wirtschaftsbeteiligten, die von ihr geprüft und als zuverlässig eingestuft worden sind, diesen Status EU-weit zu verleihen, an den verschiedene *Verfahrenserleichterungen* geknüpft sind.⁶⁵ Die Grundidee besteht darin, dass die Finanzverwaltung sich bei geprüften und für zuverlässig befundenen Wirtschaftsbeteiligten verstärkt aus der Überwachung und Kontrolle zurück-

zieht und die hierbei frei werdenden Ressourcen zielgerichtet zur Erfüllung ihrer Aufgaben einsetzen kann, etwa zur verstärkten Prüfung von Steuerpflichtigen mit einem erhöhten Risiko für Verstöße gegen steuerliche (Mitwirkungs-)Pflichten.⁶⁶

Das AEO-Programm steht allen Wirtschaftsbeteiligten unabhängig von der Größe des Unternehmens offen.⁶⁷ Gemäß Art. 39 Abs. 1 UZK i.V.m. Art. 14c, 14d ZK-DVO wird der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten nur *auf Antrag* bewilligt. Wird der Antrag von einem Wirtschaftsbeteiligten gestellt, so prüft die Zollbehörde, ob er bestimmte, in Art. 14g–k ZK-DVO genannte Voraussetzungen für eine Bewilligung erfüllt (Art. 14n ZK-DVO). In materieller Hinsicht sind gem. Art. 39 UZK i.V.m. Art. 14h–k ZK-DVO für die Bewilligung des Status *mehrere Voraussetzungen* zu erfüllen, die sich im Wesentlichen inhaltlich wie folgt zusammenfassen lassen: Sowohl der Antragsteller als auch die im Unternehmen verantwortlichen bzw. mit Führungsaufgaben betrauten Personen sowie die für Zollangelegenheiten verantwortlichen Personen dürfen in den vergangenen drei Jahren nicht schwerwiegend oder wiederholt gegen zoll- oder steuerrechtliche Vorschriften verstoßen haben oder einschlägige strafrechtliche Verurteilungen aufweisen. Zudem muss der Antragsteller über ein zufriedenstellendes *System der Geschäftsbücher* verfügen, das ein erhöhtes Maß an Kontrolle ermöglicht. Schließlich ist eine hinreichende finanzielle Bonität erforderlich, die dann als erfüllt angesehen wird, wenn der Antragsteller seine Zahlungsfähigkeit für die letzten drei Jahre nachweisen kann.⁶⁸ Erfüllt der Antragsteller alle Voraussetzungen für eine Bewilligung, so ist ihm der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten zu bewilligen (Art. 38 Abs. 2 UZK), der im Folgenden einer ständigen Überwachung durch die zuständigen Behörden unterliegt (Art. 14q Abs. 4 ZK-DVO). Im Falle einer Ablehnung sind die Gründe hierfür mitzuteilen (Art. 14o Abs. 6 ZK-DVO), so dass der Antragsteller die Erfolgsaussichten von Rechtsmitteln prüfen kann. Das AEO-Programm beschränkt die Geltungsdauer des Zertifikats nicht (Art. 14q Abs. 3 ZK-DVO).

2. Begründung für die Entwicklung von zwei Kooperationsmodellen

In Anbetracht ihrer Verbreitung und wirtschaftlichen Bedeutung sollten mittelständische Unternehmen bei der Entwicklung von Kooperationsmodellen nicht vernachlässigt werden. Wenngleich ein möglicher Steuerausfall infolge von Non-Compliance bei einem solchen Unternehmen geringer ist als bei sehr großen Unternehmen, summieren sich mögliche Steuerausfälle in Anbetracht ihrer Anzahl erheblich auf. Die OECD stellt in ihrem Report daher fest, dass es sich hierbei um eine verfahrensrechtlich wichtige Gruppe handelt.⁶⁹ Des Weiteren sind auch zahlreiche mittelständische Unternehmen grenzüberschreitend tätig und in

62 *Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz*, Steuertipp – Hinweise zur Existenzgründung, 9. Aufl. 2010, 39.

63 Vgl. auch Seer, in: Tipke/Kruse (FN 38), § 89 Rz. 13 (Aug. 2013).

64 Vgl. die Zahlen bei Ludwig, IWB 2015, 296 (297): über 40 % der erteilten Zertifikate gingen bisher nach Deutschland.

65 Vgl. Schützler (FN 6), 366 f.

66 Vgl. auch Hlawaty, IWB 2013, 392 (393).

67 Siehe Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, 28.5.2014, TAXUD/B2/047/2011 – Rev. 5, 11 f.

68 Kritisch hierzu Zimmermann, ZfZ 2008, 130 (135).

69 Vgl. OECD (FN 8), 31.

der Folge mit komplexen Sachverhalten konfrontiert. Hinzu kommt, dass nach der Einteilung in Größenklassen für die Betriebsprüfung selbst Unternehmen, die unter die KMU-Definition der EU-Kommission fallen,⁷⁰ häufig als Großbetrieb nach § 3 BpO gelten und anschlussgeprüft sind. Vor diesem Hintergrund ist es auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten fraglich, ob ein Ausschluss mittelständischer Unternehmen von potentiellen verfahrensrechtlichen Vorteilen sachlich gerechtfertigt ist.

Ein beachtlicher kooperativer Ansatz besteht darin, finanzbehördliche Verfahrenserleichterungen an die Implementierung eines Tax CMS zu knüpfen.⁷¹ Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) hat dazu jüngst Empfehlungen formuliert, die an die „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen“ (IdW PS 980) anknüpfen.⁷² Die Implementierung eines solchen Standards ist jedoch mit erheblichen administrativen Kosten für das Unternehmen verbunden, so dass eine Teilnahme nur für große mittelständische Unternehmen in Betracht kommen wird. Auch wenn der IdW-Standard darauf hinweist, dass sich die Ausgestaltung des Tax CMS betriebsbezogen je nach Größe, Art und Umfang, Branche und Internationalität des Unternehmens richten muss, wird ein betriebsinternes Kontrollsystem nicht für das gesamte Segment der mittelständischen Unternehmen in Betracht kommen können,⁷³ so dass eine vorwiegende Prüfung der Kontrollmechanismen des Steuerpflichtigen anstelle seiner Steuererklärungen nur bei einem Teil der Unternehmen möglich sein wird. Kleinere mittelständische Unternehmen lagern ihre steuerlichen Aufgaben oder Teile dieser Aufgaben vielmehr regelmäßig auf steuerliche Berater aus, da kein ausreichendes eigenes Know-how im Unternehmen vorhanden

ist. Die Qualität der steuerlichen Angaben wird in diesem Segment daher maßgeblich durch den steuerlichen Berater beeinflusst.

Vor diesem Hintergrund werden zwei *alternative Kooperationsmodelle* vorgeschlagen, welche gemeinsam umgesetzt werden können. Kooperationsmodell I stellt auf eine direkte Beziehung zwischen dem Unternehmen und der Finanzverwaltung unter Einbeziehung eines betriebsinternen Kontrollsystems ab, wohingegen Kooperationsmodell II auf einer Dreiecksbeziehung zwischen der Finanzverwaltung, dem Steuerberater und dem Unternehmen basiert. Modell II ist tendenziell für Unternehmen gedacht, die wenig ausgeprägte interne Kontrollstrukturen aufweisen und ihre steuerlichen Aufgaben im Wesentlichen auf einen steuerlichen Berater ausgelagert haben.

3. Ablauf der Kooperationsmodelle

Anstelle einer regelmäßigen Prüfung der Steuererklärungen des Unternehmens selbst (*Output*), sollen die Steuervita und die steuerliche Integrität der handelnden Personen sowie die Sachkenntnisse der Steuerabteilung und ein funktionsfähiges internes Kontrollsystem (Kooperationsmodell I) bzw. die Sachkenntnisse und Kontrollmechanismen eines zertifizierten Steuerberaters (Kooperationsmodell II) die Korrektheit der Steuererklärungen garantieren. In Modell II findet demnach eine sog. *Meta-Überwachung* statt. Als Vorbild dient das Programm *Horizontal Monitoring* für kleine und mittlere Unternehmen aus den Niederlanden,⁷⁴ wobei grundlegende Modifikationen vorzunehmen sind, um eine erfolgreiche Implementierung in Deutschland zu ermöglichen. Abbildung 1 fasst die Auswahl zwischen den beiden Modellen zusammen:

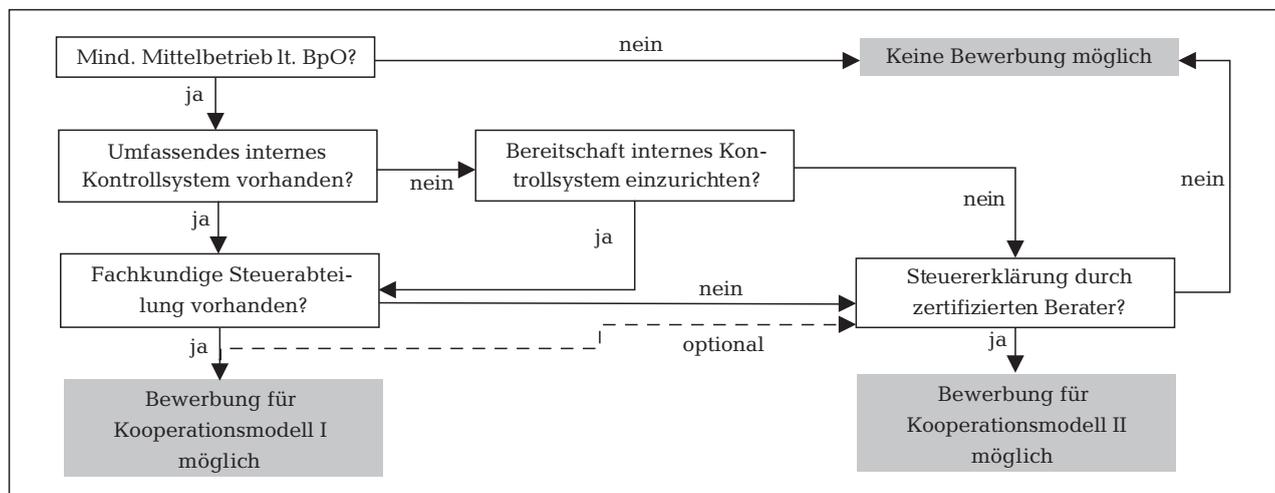


Abbildung 1: Auswahl des Kooperationsmodells

70 Vgl. *IfM*, Bonn, 2015, abrufbar unter <http://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-der-eu-kommission/>.

71 Dazu ausführlich *Schützler* (FN 6), 183 ff.

72 Abgedruckt im WPg-Supplement 2/2011, 78 ff., darauf aufbauend s. Entwurf eines IdW-Praxishinweises 1/2016 für ein Tax CMS (Stand 22.6.2016); dazu *Birkemeyer/Koch*, Ubg 2016, 90; *Erdbrügger/Kaiser*, Ubg 2016, 412.

73 Zu den unternehmensrechtlichen Erfordernissen für die

Einrichtung eines Tax CMS aus dem Blickwinkel systemischer Steuerrisiken internationaler Unternehmen s. *Gasper*, Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht, 2016, passim, 495 ff. zu einem „Mindeststandard“ und zur „Best Practice“.

74 Siehe hierzu *Netherlands Tax and Customs Administration* (FN 9).

Unternehmen, die mindestens Mittelbetriebe laut BpO sind, können nach unserem Vorschlag einen Antrag auf Aufnahme in ein Kooperationsprogramm stellen. Ein positiv beschiedener Antrag mündet dann in den Abschluss einer *Compliance-Vereinbarung mit der Finanzverwaltung*, in der die Grundsätze des Programms und die Verpflichtungen beider Seiten festgelegt werden. Insbesondere verpflichtet sich das Unternehmen bzw. sein zertifizierter Berater in zuvor festgelegten Fällen den Sachverhalt innerhalb der Steuererklärung offenzulegen. Hierzu gehören folgende drei Arten von Sachverhalten (sog. *Risikosachverhalte*):

- (1) Abweichung von der bekannten Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie sich aus Richtlinien, BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen ergibt;
- (2) Unklarheit über die steuerliche Behandlung;
- (3) Ernsthaftes Risiko der Nichtanerkennung der von dem Steuerpflichtigen vertretenen Position.

Die Bekanntgabe der Steuerbescheide erfolgt nach den allgemeinen Regeln der AO, wobei den Unternehmen die in der AO normierten Rechtsbehelfe in Form von Einspruch und Klage zur Verfügung stehen. Die Finanzverwaltung verpflichtet sich, Steuerbescheide i.d.R. *ohne Vorbehalt der Nachprüfung* nach § 164 AO festzusetzen, soweit keiner der drei Risikosachverhalte vorliegt. Allerdings ermöglicht die Vereinbarung, ca. 5–10 % der Bescheide nach dem *Zufallsprinzip* unter den Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO zu stellen, um im Wege einer insoweit uneingeschränkten Prüfung „Non-Compliance“ als Folge eines vollständig fehlenden Entdeckungsrisikos auszuschließen.⁷⁵ Der

Prozentsatz ist mit Bedacht zu wählen. Eine zu große Zahl vermindert bzw. überkompensiert die Vorteile des Programms, wohingegen eine zu kleine Zahl ggf. die subjektive Aufdeckungswahrscheinlichkeit der Steuerpflichtigen als unwesentlich erscheinen lässt.⁷⁶

Sofern mindestens einer der Risikosachverhalte offenlegt worden ist, erfolgt ein auf diese Sachverhalte beschränktes Offenhalten des Bescheids. Da die Vorbehaltsfestsetzung stets umfassend vorläufig ist, müsste entweder eine vorläufige Festsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgen oder eine Rechtsänderung des § 164 AO einen auf bestimmte Sachverhalte beschränkten Vorbehalt ermöglichen.⁷⁷ Dieses Vorgehen soll sicherstellen, dass entsprechende Offenlegungen nicht automatisch zum Vorbehalt der Nachprüfung für die gesamte Steuererklärung führen und damit die Offenlegungsbereitschaft der Steuerpflichtigen gefährden. Lediglich in zufälligen 5–10 % der Fälle wird auch bei der Offenlegung von Risikosachverhalten ein Vorbehalt der Nachprüfung für die gesamte Steuererklärung festgesetzt, um dem Postulat der gesetzmäßigen Besteuerung (§ 85 AO) zu entsprechen.

Ferner verpflichtet sich die Finanzverwaltung in den Prüfungsfällen (bestimmt durch Zufallsauswahl sowie Risikosachverhalte) die Prüfung zeitnah durchzuführen. Der Steuerpflichtige erhält demnach einen *Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung*, wobei die Zeitnähe als Prüfung *innerhalb eines Jahres* nach Eingang der Steuererklärung beim Finanzamt definiert wird. Abbildung 2 fasst den Verfahrensablauf innerhalb der Kooperationsmodelle zusammen.

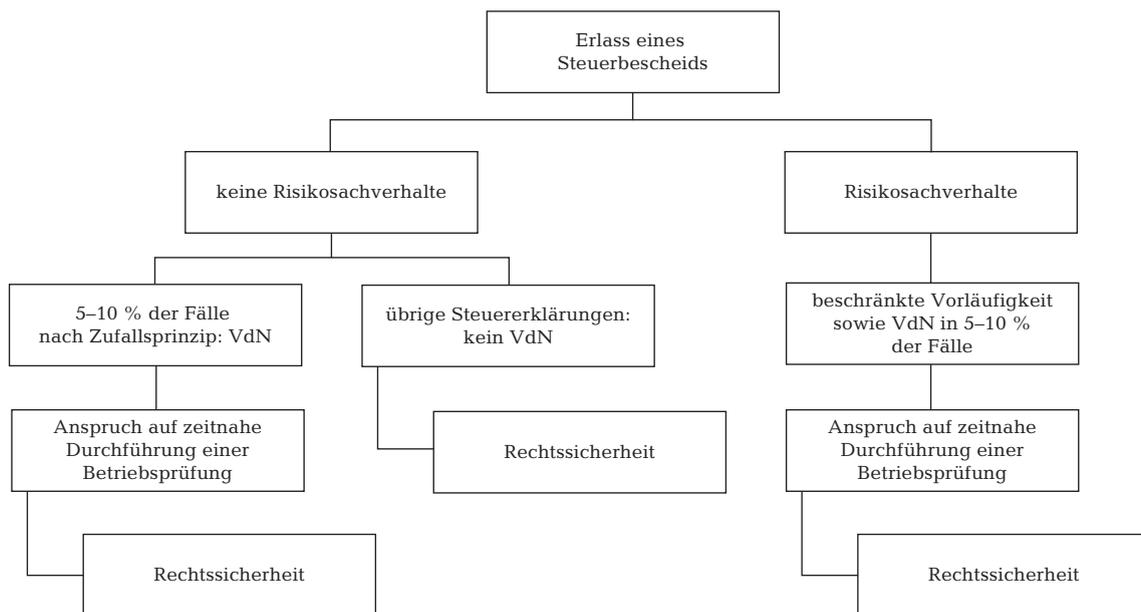


Abbildung 2: Ablauf des Steuerverfahrens in den Kooperationsmodellen

75 Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung geurteilt, dass eine umfassende Prüfung der unter § 193 Abs. 1 AO fallenden Personengruppen nicht realisierbar ist und sich die Finanzbehörde zumindest die prophylaktische Wirkung nutzbar machen kann, die in der Unberechenbarkeit eines prüfungsfreien Zeitraums zwischen den turnusmäßigen Prüfungen liegt (BFH v. 2.9.1988 – III R 280/84, BStBl. II 1989, 4, m.w.N.).

76 In den Niederlanden werden lediglich ca. 1 % der Erklä-

rungen geprüft. Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration* (FN 9), 22. Dies erscheint uns jedoch als zu gering.

77 Dies böte zugleich die Möglichkeit, die Vorschrift des § 165 AO über die Vorläufigkeit von Steuerbescheiden, die an bestimmte konkrete Anlässe geknüpft ist, mit dem Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 AO in einem Tatbestand zu verschmelzen.

Schließlich soll dem AEO-Programm folgend⁷⁸ dem teilnehmenden Unternehmen bei seinem zuständigen Finanzamt ein eigener Ansprechpartner zur Verfügung stehen, um die Kontaktaufnahme zu den örtlichen Finanzbehörden zu verbessern. Alle Beteiligten profitieren von einem guten Verhältnis. Das Unternehmen erhält eine frühere *Rechtssicherheit* und ist mit *verminderten steuerlichen Risiken* konfrontiert.⁷⁹ In der Folge können Steuernachzahlungen, Verzinsungen nach § 233a AO sowie weitere steuerliche Nebenleistungen reduziert werden. Die *Befolgungskosten* werden im Zuge einer Beschleunigung des Prozesses und eines regelmäßigen Verzichts auf Außenprüfungen *reduziert*. Gleichzeitig beschränken die Kooperationsmodelle nicht steuerplanerische Maßnahmen. Der Steuerpflichtige muss lediglich das Gesetz beachten. (Drohende) Abweichungen von der Auffassung der Finanzverwaltung und „innovative“ Interpretationen der Steuergesetze sind möglich, soweit der Steuerpflichtige darüber Transparenz schafft. Gegebenenfalls könnten die Kooperationsmodelle um einen *Rechtsanspruch* auf verbindliche Auskünfte ergänzt werden. Mit diesem Instrument könnte für einzelne Sachverhalte *vor Abgabe der Steuererklärung* Planungssicherheit erlangt werden. Dies dürfte insbesondere in den Fällen vonnöten sein, in denen es ohne eine vorherige Klärung zu verpflichtenden Offenlegungen innerhalb der späteren Steuererklärung käme.

Durch die Teilnahme an einem Kooperationsmodell könnten sich für das Unternehmen auch diverse indi-

rekte Vorteile ergeben.⁸⁰ Ein Unternehmen, das über eine durch die Teilnahme zum Ausdruck gebrachte, steuerliche Zuverlässigkeit verfügt, kann bei seinen Stakeholdern reputative Vorteile erlangen. Diese ließen sich noch dadurch verstärken, dass wie im Rahmen des AEO-Programms ein eigenes Logo entworfen wird,⁸¹ das die teilnehmenden Unternehmen dann öffentlichkeitswirksam verwenden dürfen.

Aus der Perspektive der Finanzverwaltung stellen sich diese Modelle als *effektives und effizientes Risikomanagementsystem* dar (Abbildung 3): Compliance-Risiken können sich als subjektive und objektive Risiken offenbaren.⁸² Subjektive Risiken spiegeln die „steuerliche Integrität“ des Steuerpflichtigen wider, d.h. die bisherige Befolgung der Steuergesetze und seine Kooperationsbereitschaft. Mithilfe des Abschlusses von Compliance-Vereinbarungen mit dem Unternehmen werden diese subjektiven Risiken gemindert, indem ausschließlich mit zuverlässigen Personen kooperiert wird. Dagegen soll der Katalog von offenzulegenden Sachverhalten objektive Risiken, welche sich aus der Steuererklärung bzw. dem konkreten Steuerfall ergeben, für die Finanzverwaltung transparent machen. Das Verfahren ermöglicht somit anders als die vorwiegende Orientierung an Größenmerkmalen einen effizienten Ressourceneinsatz. Die Beschleunigung des Verfahrens trägt zu einer Erleichterung von Prüfungsmaßnahmen bei und ermöglicht eine frühzeitige Kassenwirksamkeit des zutreffenden Ergebnisses.

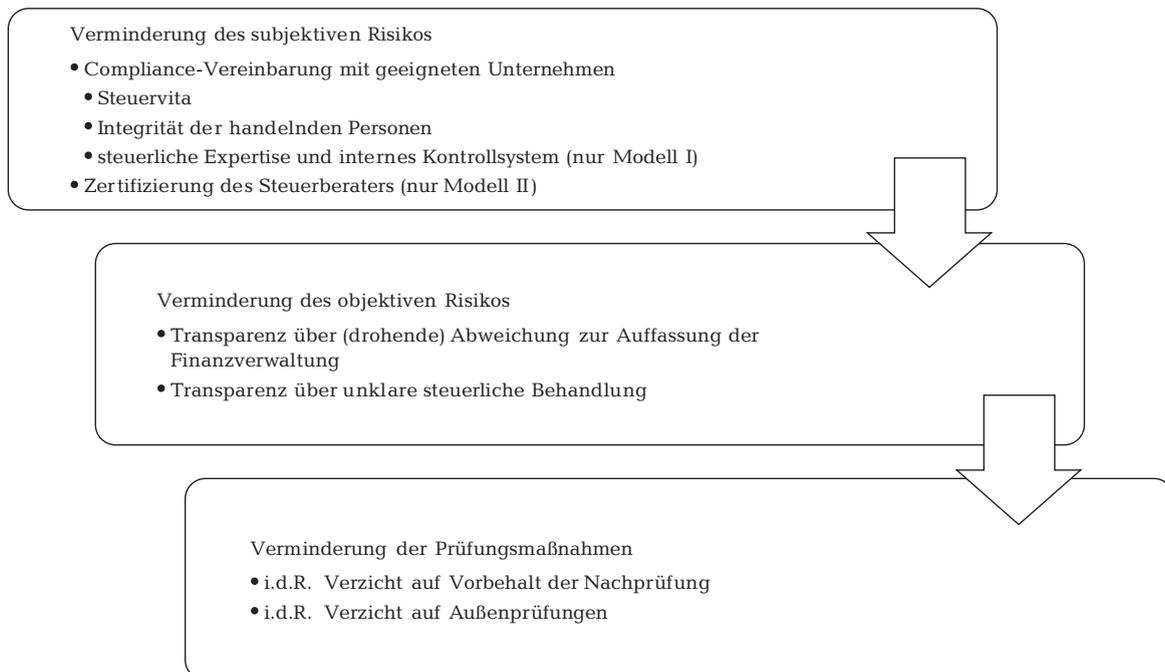


Abbildung 3: Risikomanagement der Finanzverwaltung

78 Vgl. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 82 ff.

79 Unter steuerlichen Risiken sind Gefahrenpotentiale zu verstehen, die im Wesentlichen daraus resultieren, dass Steuern nicht in zutreffender Höhe festgesetzt oder nicht fristgerecht gezahlt werden oder der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht oder unzureichend nachkommt. Vgl. Obermayr, in: Ertl, Risikomanagement und Jahresabschluss, 2006, 85; Freidank/Mammen, ZCG 2008, 285.

80 Gerade zu den wirtschaftlichen Vorteilen des AEO *Wolffgang/Natzel*, ZfZ 2006, 357 (363 f.); s. außerdem die Auflistung in den Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 26 f.

81 Vgl. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 27.

82 Vgl. *Huber/Seer*, StuW 2007, 355 (360); *Pestke*, Stbg 2011, 1 (4 f.).

Im Folgenden werden die Details der Kooperationsmodelle erläutert.

4. Persönlicher Anwendungsbereich 1: Auswahl von teilnehmenden Unternehmen

a) Anforderungskatalog für eine Teilnahme

Alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 bis 7k und 13a EStG, d.h. Gewerbetreibende, Selbständige und Land- und Forstwirte, unabhängig von der Rechtsform und Branche, können an dem Verfahren teilnehmen. Bei Personengesellschaften müssen infolge des Transparenzprinzips alle Gesellschafter gemeinsam einen Antrag stellen. Das Unternehmen muss in Deutschland steuererklärungspflichtig sein, demnach sind Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen ebenso einzubeziehen. Als *Mindestgröße* sollte wenigstens ein Unternehmen der Größe eines Mittelbetriebes i.S.d. BpO vorliegen.⁸³ Anderenfalls steht der administrative Aufwand nicht im Verhältnis zu potentiellen Vorteilen, da die übrigen Gruppen statistisch gesehen lediglich alle 30,54 (Kleinbetriebe) bzw. 101,72 (Kleinstbetriebe) geprüft werden⁸⁴ und von weniger komplexen steuerlichen Sachverhalten auszugehen ist.

Darüber hinaus ist die *Steuervita* des Steuerpflichtigen mindestens innerhalb der letzten fünf Jahre zu berücksichtigen. Ein Ausschluss erfolgt bei schwerwiegenden Mängeln wie z.B. Schätzungen nach § 162 AO oder Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO). Wiederholte Verstöße gegen die Mitwirkungs- (§ 90 AO), Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (§§ 140 ff. AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sowie mangelnde Zahlungsmoral sollten ebenfalls zu einem Ausschluss des Unternehmens führen. Die Finanzverwaltung muss darauf vertrauen können, dass der Steuerpflichtige gewillt und in der Lage ist, eine korrekte Steuererklärung abzugeben, wovon bei eben solchen Mängeln nicht auszugehen ist. Dieses Vertrauen muss auch bei Neugründungen zumindest über einen Mindestzeitraum „verdient“ worden sein, weshalb eine Beurteilung ohne jede Erfahrung mit der „Steuervita“ des Antragstellers nicht erfolgen kann.

Zudem werden Anforderungen an die steuerliche Integrität der handelnden Personen gestellt. Entsprechend den Ausführungen zum AEO müssen die Personen, die für das antragstellende Unternehmen handeln oder die Kontrolle über seine Leitung ausüben (insb. Geschäftsführer/Vorstand, soweit diese den Bereich Finanzen und Steuern verantworten) sowie die Personen, die im Unternehmen für die steuerlichen Angelegenheiten in leitender Position verant-

wortlich sind, *steuerlich zuverlässig* sein. Im Einklang mit den Anforderungen an die *Steuervita* des Unternehmens sollen eben diese Personen keine Verstöße gegen Steuervorschriften oder Straftaten verantwortet haben. Konkret sollten mindestens innerhalb der letzten fünf Jahre keine entsprechenden Mängel aufgetreten sein. Bei anhängigen finanzgerichtlichen oder (steuer-)strafrechtlichen Gerichtsverfahren sollte ein (jeweils begründeter) Betrugsverdacht oder der Verdacht auf sonstiges doloses Handeln zu Lasten des Antragstellers berücksichtigt werden. Sofern aber der Antragsteller lediglich ein finanzgerichtliches Verfahren betreibt, um klärungsbedürftige Rechtsfragen einer Entscheidung zuzuführen, darf er hierfür nicht sanktioniert werden.⁸⁵

In **Modell I** muss das Unternehmen über eine Steuerabteilung verfügen, die der Art und Größe des Unternehmens entspricht und für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten geeignet ist, sowie über interne Kontrollstrukturen, mit denen das Risiko steuerrechtswidriger Vorgänge vermindert werden kann. Hinsichtlich der nach Art und Größe angemessenen Steuerabteilung ist zu beachten, dass hierdurch keine quantitativen Schwellenwerte für die Mitarbeiterzahl aufgestellt werden, das antragstellende Unternehmen vielmehr (nur) qualitativ gehalten ist eine entsprechende Ausstattung nachzuweisen.⁸⁶ Die zusätzliche Einschaltung eines Steuerberaters ist unproblematisch, sofern grundsätzlich ein unternehmensinterner Ansprechpartner mit steuerlicher Expertise zur Verfügung steht.

Infolge des Meta-Überwachungskonzepts in **Modell II** garantieren die Qualitätssicherungssysteme des zertifizierten Steuerberaters die Qualität der Steuererklärung. Daher muss ein zertifizierter Steuerberater die Steuererklärung des interessierten Steuerpflichtigen erstellen und der Teilnahme zustimmen. Eine Zustimmung könnte bspw. verweigert werden, weil der Steuerberater das Mandat neu übernommen hat und den Steuerpflichtigen noch nicht ausreichend kennt oder er Bedenken im Hinblick auf die Zuverlässigkeit seines Datenmaterials hat.⁸⁷

b) Ablauf des Auswahlprozesses

Den Antrag stellen die Unternehmen bei dem Finanzamt, das auch im Übrigen für das antragstellende Unternehmen sachlich und örtlich zuständig ist. Die *Steuervita* von Steuerpflichtigen ist aus vorhandenem Datenmaterial ablesbar, d.h. aus bisherigen Veranlagungen und Betriebsprüfungen, und kann somit nach Aktenlage beurteilt werden. Darüber hinaus sind die Integrität der handelnden Personen sowie in Kooperationsmodell I das interne Kontrollsystem und die steuerliche Expertise zu prüfen. Dem AEO-Programm

83 Siehe BMF v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504: Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2000; Festlegung neuer Abgrenzungsmerkmale zum 1.1.2016. Ein Mittelbetrieb liegt demnach im Handel bei Umsätzen von mehr als 1 Mio. € bzw. einem steuerlichen Gewinn von mehr als 62.000 € vor. In der Industrie liegen die Grenzen bei 560.000 € bzw. 62.000 €.

84 Siehe Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 vom 22.8.2013. Selbst bei Mittelbetrieben werden lediglich 19,8 % der Veranlagungszeiträume geprüft. Gerade unter

den größeren Mittelbetrieben dürften allerdings komplexere Sachverhalte und häufigere Betriebsprüfungen vorliegen, die ihren Einbezug rechtfertigen.

85 Vgl. auch *Harings/Classen*, ZfZ 2007, 281 (285) zum AEO.

86 Vgl. auch Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 37.

87 Siehe auch *Netherlands Tax and Customs Administration* (FN 9), 15.

folgend⁸⁸ sollte hierfür ein *Selbstbewertungsbogen* genutzt werden, in dem Informationen zu handelnden Personen sowie in Modell I zur Steuerabteilung sowie dem internen Kontrollsystem dargelegt werden. Der Antragsteller sollte darüber hinaus von sich aus weitere sachdienliche Unterlagen, wie etwa Führungszeugnisse der für das Programm relevanten Mitarbeiter des Unternehmens und Qualifikationsnachweise der leitenden Mitarbeiter der Steuerabteilung einreichen. Während Informationen zu handelnden Personen mithilfe des vorhandenen Datenmaterials abgeglichen werden können, spricht mit Blick auf das interne Kontrollsystem sowie die Steuerabteilung vieles dafür, der Finanzbehörde neben der Auswertung des Selbstbewertungsbogens das Recht einzuräumen, im Rahmen des Auswahlprozesses zumindest einen Teil der hier erforderlichen Prüfung direkt vor Ort beim Unternehmen vorzunehmen.⁸⁹ Den Finanzämtern muss es auch gestattet sein, im Rahmen der Risikoanalyse und des Prüfungsprozesses Informationen über das antragstellende Unternehmen aus weiteren Quellen einzuholen. Als Quellen kommen z.B. seine internen Datenbanken, interne Informationen (z.B. über frühere Außenprüfungen, Schätzungsbescheide, verspätet abgegebene Steuererklärungen), von anderen Behörden angeforderte oder erteilte Auskünfte und öffentlich zugängliche Informationen infrage.⁹⁰ Die das Antragsverfahren abschließende Entscheidung hat sodann auf möglichst breiter Grundlage zu erfolgen. Dem Steuerpflichtigen sind im Falle einer Ablehnung des Antrags die Gründe hierfür mitzuteilen. Weiterhin ist dem Antragsteller rechtliches Gehör zu gewähren und die Möglichkeit der Darstellung und Begründung seines im Regelfall gegenteiligen Standpunktes zu geben.⁹¹ Bei Ablehnung (und natürlich auch bei Stattgabe) des Antrags liegt ein Verwaltungsakt vor,⁹² gegen den dem Antragsteller die bekannten Rechtsschutzmöglichkeiten offen stehen.

c) Die Compliance-Vereinbarung

Die Vereinbarungen sollten schriftlich erfolgen und *standardisiert* sein, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das Verfahren zu vereinfachen. Vereinbarungen werden grundsätzlich für *fünf Jahre* geschlossen, damit der Aufwand aller Beteiligten im Verhältnis zu den verfahrensrechtlichen Vorteilen steht und alle Seiten Planungssicherheit haben. Beide Beteiligte geben ein *Bekanntnis zu Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit* ab. Das Bekanntnis zu Pünktlichkeit beschränkt die gesetzlichen Fristen zur Abgabe der Steuererklärung nach § 149 AO nicht. Es wird aber die Bereitschaft signalisiert, die Abgabe so zeitnah zu erstellen, wie es die betrieblichen Abläufe zulassen. Im Gegenzug bearbeitet die zuständige Finanzbehörde die Steuererklärung teilnehmender Steuerpflichtiger bevorzugt.

In **Modell I** verpflichtet sich das Unternehmen die oben genannten *Risikosachverhalte innerhalb der Steuererklärung offenzulegen*. Die Offenlegung umfasst regelmäßig eine Erläuterung des steuerlichen Sachverhalts, eine Begründung der eigenen steuerlichen Einordnung sowie eine Schilderung, inwiefern eine (drohende) Abweichung von der Auffassung der Finanzverwaltung bzw. eine Unklarheit vorliegt. Hinzu tritt in diesem Modell die Verpflichtung, das *interne Kontrollsystem* stetig zu überprüfen und zu optimieren.

In **Modell II** verpflichtet sich der Steuerpflichtige die Steuererklärung weiterhin von einem zertifizierten Steuerberater erstellen zu lassen sowie diesen mit vollständigem Datenmaterial auszustatten. In Abhängigkeit von den eigenen steuerlichen Vorleistungen des Steuerpflichtigen hat dieser seinen Berater ebenfalls über Risikosachverhalte zu informieren, sofern ihm eben solche bekannt sind, um ihre Berücksichtigung bei der Erstellung der Steuererklärung zu erleichtern.

Das Unternehmen hat ferner das Finanzamt über alle im Nachgang eingetretenen Veränderungen zu informieren, soweit diese die zuvor dargestellten Teilnahmevoraussetzungen tangieren.⁹³ Hierzu zählen insbesondere Veränderungen in der Personalstruktur von Vorstand/Geschäftsführung und ggf. der Steuerabteilung sowie strafrechtliche Verurteilungen dieses Personenkreises. Die Finanzverwaltung verpflichtet sich, mit Ausnahme einer 5–10 %igen Zufallsauswahl Steuerbescheide *ohne Vorbehalt der Nachprüfung* (§ 164 AO) festzusetzen. Sofern mindestens ein Risikosachverhalt offengelegt worden ist, erfolgt eine dementsprechend beschränkte vorläufige Festsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO. Ferner verpflichtet sie sich in den eine Prüfung erfordernden Fällen (Zufallsauswahl, Risikosachverhalte) diese Prüfung innerhalb eines Jahres nach Eingang der Steuererklärung durchzuführen. Soweit ein Vorbehalt der Nachprüfung oder eine vorläufige Festsetzung aufgrund von Risikosachverhalten fehlt, ist verbindlich *auf Außenprüfungen zu verzichten*, sofern nicht nachträglich z.B. durch Kontrollmitteilungen neue Tatsachen bekannt werden, die eine Außenprüfung erfordern. Die Zulässigkeit einer Außenprüfung wäre nämlich auch bei vorliegender Bestandskraft von Steuerbescheiden grundsätzlich möglich. Die Finanzverwaltung kann eine Änderung dieser Bescheide infolge einer Außenprüfung auch auf andere Korrektornormen wie z.B. § 173 AO stützen, sofern neue Tatsachen durch die Prüfung aufgedeckt werden.⁹⁴ Es ist nicht erforderlich, dass ihr vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bereits neue Tatsachen bekannt geworden sind.⁹⁵ Dies führt zu Asymmetrien, da Steuerpflichtige anders als bei einem Vorbehalt der Nachprüfung mit dem Nachteil konfrontiert wären, bei neuen Tatsachen zu ihren Gunsten nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachzuweisen, dass sie kein grobes Verschulden trifft.

88 Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 13.

89 So auch die Empfehlung in den Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 35.

90 Vgl. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (FN 67), 64 f.

91 Ebenso die Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteilig-

ter“ (FN 67), 88 f.

92 Siehe nur *Hlawaty*, IWB 2013, 392 (398).

93 Ähnliches gilt bei zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten nach Art. 14w Abs. 1 ZK-DVO.

94 *Intemann*, in: König, AO, Kommentar, 3. Aufl. 2014, § 193 Rz. 23.

95 BFH v. 11.4.1990 – I R 167/86, BStBl. II 1990, 772.

Hinsichtlich der Bindungswirkung kämen sowohl sog. *Absprachen* als auch öffentlich-rechtliche Verträge in Betracht. Absprachen sind zwar rechtlich nicht verbindlich, besitzen aber eine nicht zu unterschätzende *verwaltungspsychologische Verbindlichkeit*⁹⁶. Im Anschluss an die fünfjährige *Mindestlaufzeit* kann das Programm von beiden Seiten gekündigt werden. Wenn von keiner Seite eine ordentliche Kündigung erfolgt, verlängert es sich automatisch. Eine vorzeitige Kündigung ist nur in zuvor festgelegten Fällen möglich. Konkret sollen Unternehmen außerplanmäßig kündigen dürfen, wenn die Finanzverwaltung gegen die Vereinbarungen des Programms verstößt, z.B. der zeitnahen Außenprüfung nicht nachkommt. Eine ordentliche und außerordentliche Kündigung durch die Finanzverwaltung soll nur bei Verstößen gegen Vereinbarungen, insbesondere die Offenlegungspflichten, möglich sein. Über die Möglichkeit der Kündigung des Programms hinaus sind *keine weiteren Sanktionen* für das Unternehmen vorgesehen.

d) Zugangsprüfungen

Bei der Organisation des *Übergangs* vom Normalverfahren hin zum Kooperationsmodell sind insbesondere eventuelle *Zugangsprüfungen* sowie der Umgang mit vorangegangenen Veranlagungszeiträumen zu klären. U.E. sollten Zugangsprüfungen stattfinden, in denen vorangegangene, noch offene Veranlagungszeiträume bis zur Abgabe der ersten Steuererklärung innerhalb des Kooperationsmodells geprüft würden. Dies ist insbesondere für Dauersachverhalte, welche auch die kommenden Veranlagungszeiträume innerhalb des Programms tangieren, relevant. Ein solches Vorgehen würde ein Vertrauen seitens der Finanzverwaltung in die späteren Steuerklärungen schaffen und den Verzicht auf einen Vorbehalt der Nachprüfung rechtfertigen.

5. Persönlicher Anwendungsbereich 2: Auswahl der zertifizierten Steuerberater

a) Geeignetheit des Steuerberaters für ein Kooperationsmodell

In der Literatur wird häufig die Bedeutung des Steuerberaters für ein effektives Risikomanagement betont.⁹⁷ Der Steuerberater ist i.d.R. der steuerliche *Ansprechpartner* für kleinere und mittlere Unternehmen. Ausgangspunkt für eine Integration des Steuerberaters in das Kooperationsmodell II ist die Annahme, dass infolge der Inanspruchnahme einer steuerlichen Beratung die Wahrscheinlichkeit für eine korrekte Steuererklärung steigt. Dies ergibt sich einerseits aus dem Berufsbild des Steuerberaters und andererseits aus der Kom-

plexität des Steuerrechts, welches viele Unternehmer ohne die fachkundige Unterstützung von Steuerberatern überfordern dürfte. In der Folge kann die Mitwirkung eines Steuerberaters grundsätzlich als positiver Compliance-Faktor betrachtet werden.⁹⁸

Der Steuerberater ist gem. § 2 Abs. 1 der Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer (BOSTB) ein *unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege* und kein bloßer Interessenvertreter des Mandanten. Er hat vielmehr nach § 57 Abs. 1 StBerG seinen Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Seine fachliche Qualifikation wird durch das Erfordernis einer bestandenen Steuerberaterprüfung sichergestellt (§§ 35 ff. StBerG). Der Steuerberater hat die Gesetze zu befolgen, so dass er seinen Mandanten zu keinen illegalen Handlungen wie Steuerhinterziehung raten darf. Ihre Berufsordnung verpflichtet Steuerberater in § 4 Abs. 3 BOSTB, sich in dem Umfang fortzubilden, wie dies zur Sicherung und Weiterentwicklung der für ihre berufliche Tätigkeit erforderlichen Sachkunde notwendig ist. Weiterhin sind nach § 4 Abs. 1 BOSTB die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen fachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen sicherzustellen. Schließlich wird er nach § 76 StBerG durch die Steuerberaterkammern überwacht und kann nach den Vorschriften der Abgabenordnung sanktioniert werden. Der Steuerberatungsmarkt ist demnach in Deutschland umfassend reguliert.⁹⁹

Im Anschluss an eine Zulassung sind jedoch grundsätzlich keine weiteren Qualifikations- bzw. Organisationsnachweise zu erbringen. In der Folge sind große *Qualitätsunterschiede* in der Branche, sei es im Hinblick auf die Fortbildungsintensität, die Sorgfalt der Kanzleiorganisation oder die Bereitschaft Gestaltungen zu empfehlen bzw. wissentlich mitzutragen, die in den Bereich der Steuerumgehung oder sogar Steuerhinterziehung fallen, *nicht auszuschließen*. Es ist aus Sicht der Finanzverwaltung daher nicht akzeptabel, Prüfungshandlungen automatisch im Falle der Mitwirkung eines Steuerberaters zu reduzieren. Es muss vielmehr gewährleistet sein, dass der jeweilige Steuerberater tatsächlich als *positiver Compliance-Faktor* zu werten ist. Hierfür wird ein freiwilliges *Zertifizierungsverfahren* angestrebt, welches im folgenden Abschnitt erläutert wird. Es ist wichtig zu betonen, dass das Zertifizierungsverfahren nicht zu der Vermutung verleiten soll, dass nicht-zertifizierte Steuerberater im Umkehrschluss einen negativen Compliance-Faktor darstellen. Dies würde ihren Status als unabhängiges Organ der Rechtspflege nach § 2 Abs. 1 BOSTB sowie die Rechte seines Mandanten, der in die ebenbürtige Position jedes Berufsträgers gegenüber den Finanzbehörden vertrauen darf, verletzen.¹⁰⁰

96 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 443 ff.

97 Seer, StuW 2003, 40 (55 f.); Seer, DStR 2008, 1553 ff.; Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer, Ubg 2012, 466 (474); Schützler (FN 6), 262.

98 Dagegen aber Mann, DStR 2009, 506 (507), der diese Annahme als „sorglos“ bezeichnet.

99 Dies ist ein entscheidender Unterschied zu den Niederlanden, in denen große Qualifikations- und Regulierungsunterschiede zwischen Personen, die eine steuerliche Beratung durchführen, zu beklagen sind. Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration* (FN 9), 5.
100 Vgl. hierzu Pestke, Stbg 2011, 1 (6).

b) Anforderungskatalog für die Zertifizierung

Gemäß § 3 Nr. 1 StBerG zur Steuerberatung berechnete Personen (insb. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte)¹⁰¹ können das freiwillige Zertifizierungsverfahren anstreben. Wie dargelegt, sollte ein Mindestanforderungsprofil an das *Qualitätssicherungssystem des Steuerberaters* erarbeitet werden, um Vertrauen seitens der Finanzverwaltung sicherzustellen. Hierfür wird die dialogische Entwicklung eines *Anforderungskatalogs* in Kooperation mit der Finanzverwaltung und der Bundessteuerberaterkammer empfohlen. Abgestellt wird auf die bisherige Erfüllung der beruflichen Pflichten, die sich insbesondere aus dem StBerG und der Berufsordnung ergeben. Elementare Voraussetzung ist, dass der Anforderungskatalog klar und transparent ist.

Bezüglich des Anforderungskataloges kommt u.E. dem Erfordernis der *Gewissenhaftigkeit* nach § 57 Abs. 1 StBerG besondere Bedeutung zu, welches in der Berufsordnung in § 4 BOSTB konkretisiert wird. Aus diesem können die das Qualitätssicherungssystem betreffenden Kriterien abgeleitet werden. Für die Generierung von detaillierten Kriterien für die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem könnte etwa auf die „Verlautbarung zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterkanzlei“ der Bundessteuerberaterkammer zurückgegriffen werden.¹⁰² Darüber hinaus sollte die sog. „*Beratungsvita*“¹⁰³ des Steuerberaters herangezogen werden, d.h. die Erfüllung seiner gesetzlichen und berufsrechtlichen Pflichten in der Vergangenheit. Ein Ausschluss könnte bei wiederholten (!) Compliance-Mängeln wie z.B. Schätzungen nach § 162 AO oder Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) bei seinen Mandanten geboten sein.¹⁰⁴ Elementare Voraussetzung ist, dass die oben genannten Compliance-Mängel *wiederholt* aufgetreten sind. *Mann* weist zu Recht darauf hin, dass die Gefahr besteht, dass Steuerpflichtige ihren Beratern bewusst Informationen vorenthalten. Dies würde sich negativ auf die Beratungsvita auswirken, ohne dem Steuerberater angelastet werden zu können.¹⁰⁵

c) Ablauf des Auswahlprozesses

Zu klären ist weiterhin, wie die Zertifizierung konkret durchgeführt wird. Grundsätzlich sollten *alle Berufsträger* einen Antrag auf Zertifizierung stellen können. Die Anträge werden regelmäßig durch einzelne Steuerberater gestellt. In größeren Kanzleien mit mehreren Berufsträgern werden Anträge durch die Partner gestellt. Die Rechtsfolgen beziehen sich dann auf alle Unternehmen, die diesem Partner zugeordnet sind. Es ist demnach nicht erforderlich, dass sich alle diesem Partner unterstellten Steuerberater separat zertifizieren lassen.

Daten zum Qualitätssicherungssystem und zur Beratungsvita von Steuerberatern werden *de lege lata* nicht erhoben, so dass nicht auf vorhandenes Datenmaterial im Rahmen der Zertifizierung zurückgegriffen werden kann. Drei Optionen scheinen hierfür möglich:

- (1) Zuteilung einer *Steuerberaternummer*¹⁰⁶
- (2) *Stichprobenhafte Einsichtnahme* in Fälle des Steuerberaters durch „Außenprüfung“ in seiner Kanzlei¹⁰⁷
- (3) *Peer Review* ähnlich wie bei dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer¹⁰⁸.

Alle Optionen müssen sich an verfassungsrechtlichen Maßstäben messen lassen. Zu nennen sind insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) und die Berufsfreiheit der Steuerberater (Art. 12 Abs. 1 GG). Des Weiteren sind die Optionen im Hinblick auf Effektivität und Effizienz zu analysieren. Jedes Verfahren ist mit individuellen Vor- und Nachteilen versehen, welche ergebnisoffen mit Vertretern der steuerberatenden Berufe, der Unternehmen und der Finanzverwaltung zu erörtern sind, um zu einem für alle Seiten akzeptablen Verfahren zu gelangen.

d) Die Zertifizierungsvereinbarung

Die Vereinbarungen sollten schriftlich erfolgen und *standardisiert* sein, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das Verfahren zu vereinfachen. Vereinbarungen werden grundsätzlich ebenfalls für *fünf Jahre* geschlossen und enthalten beidseitige *Bekanntnisse zu Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit*. Der Steuerberater bekennt sich in den Vereinbarungen zur weiteren Beachtung der Vorgaben an sein Qualitätssicherungssystem, u.a. durch fortlaufende Fortbildungen. Er ist ferner zu einer Mindestüberprüfung des von seinen teilnehmenden Mandanten erhaltenen Datenmaterials angehalten. Schließlich verpflichtet sich der Steuerberater, *Risikosachverhalte* einschl. der zugehörigen Erläuterungen *innerhalb der Steuererklärung offenzulegen*.

Hinsichtlich der Bindungswirkung kämen sowohl sog. Absprachen als auch öffentlich-rechtliche Verträge in Betracht. Alternativ könnte der Steuerberater in einem hoheitlichen Akt zum zertifizierten Berater bestellt werden. Die oben genannten Kündigungsregelungen der Compliance-Vereinbarung mit Unternehmen gelten äquivalent auch für die zertifizierten Berater. Insbesondere sollten bei Verstößen gegen die Vereinbarung über ggf. außerordentliche Kündigungen *keine zusätzlichen Haftungsrisiken* auf diese zukommen. Eine *erneute Überprüfung* der Steuerberater nach pflichtgemäßem Ermessen der Finanzverwaltung sollte bei Hinweisen aus überprüften Steuererklärungen mög-

101 Im Folgenden wird dieser Personenkreis vereinfachend als „Steuerberater“ zusammengefasst.

102 Beschlossen von der Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer am 27.3.2012.

103 Vgl. *Schützler* (FN 6), 265.

104 Vorausgesetzt, die entsprechenden Sachverhalte sind während (!) des Mandats durch den jeweiligen Berater

aufgetreten.

105 Vgl. *Mann*, DStR 2009, 506 (508).

106 Vgl. *Seer*, StuW 2003, 40 (56); krit. *Mann*, DStR 2009, 506 (507 f.).

107 In den Niederlanden erfolgt eine solche Prüfung.

108 Siehe §§ 57a–57h WPO sowie ergänzende Änderung des § 319 HGB.

lich sein. Die Zertifizierung enthält keine Vorgaben hinsichtlich etwaiger Mindestzahlen an teilnehmenden Mandanten.¹⁰⁹

6. Sachlicher Anwendungsbereich: Betroffene Steuerarten

In sachlicher Hinsicht soll sich das Programm auf *alle Ertragsteuern* beziehen, denen das Unternehmen bzw. der Unternehmer unterliegt (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) sowie auf die *Lohn- und Umsatzsteuer*. Bei letzteren sind verfahrensrechtliche Besonderheiten zu beachten. Die Umsatzsteuer steht – da die Steuererklärung gem. § 150 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG als Anmeldung gilt und diese nach § 168 Satz 1 AO wie ein Vorauszahlungsbescheid wirkt – gesetzlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 Satz 2 AO. Entsprechend muss dieser Vorbehalt der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung explizit aufgehoben werden. Nach § 150 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. § 41a EStG gilt dies ebenfalls für die Lohnsteuer mit den zuvor skizzierten Konsequenzen für den Vorbehalt der Nachprüfung.

7. Vergleich mit dem OECD-Ansatz zu kooperativer Compliance

a) Vertrauen und Arbeiten auf Augenhöhe

Gemäß des OECD-Ansatzes zu kooperativer Compliance stellt gegenseitiges Vertrauen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen einen wichtigen Erfolgsfaktor für Kooperationsmodelle dar.¹¹⁰ Die OECD unterstellt, dass ein Umgang auf Augenhöhe zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen zu Compliance motiviert. Die hiesige Steuerkultur ist jedoch durch das Prinzip der Eingriffsverwaltung gekennzeichnet und tendenziell von Kontrolle sowie Repression geprägt. *Ehrke-Rabel* bezweifelt demnach, ob in Deutschland oder dem verfahrensrechtlich vergleichbaren Österreich entsprechende Umgangsformen einen positiven Effekt auf die Compliance haben.¹¹¹ In den hier vorgeschlagenen Programmen soll daher keine Abkehr von dem Prinzip der Eingriffsverwaltung erfolgen. Kontrollen werden basierend auf dem *Prinzip des gerechtfertigten Vertrauens* reduziert, welches ein nachgewiesenes geringes subjektives Compliance-Risiko voraussetzt sowie weiterhin auf stichprobenweise Kontrollen setzt. Ein partnerschaftlicher Umgang und der Versuch auf kommunikativer Basis zu Lösungen zu kommen sind erklärtes Ziel, allerdings soll dies Unternehmen sowie ihre Berater nicht an der Durchsetzung ihrer wohlverstandenen Interessen auch auf dem Rechtswege hindern.

109 In den Niederlanden wurde kritisiert, dass Steuerberater unter Druck gesetzt wurden, bestimmte Mandantenzahlen zu liefern. Vgl. *Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration*, Tax supervision – Made to measure, 2012, 53.

110 Vgl. *OECD* (FN 8), 13 f.

111 Vgl. *Ehrke-Rabel*, *StuW* 2015, 101 (111). Siehe hierzu auch die empirische Untersuchung *Gangl/Torgler/Kirchler/Hofmann*, *Economics Letters* 2014, Volume 123, 378 ff.

112 Vgl. *OECD* (FN 8), 20, 32.

113 Vgl. z.B. *Hey*, *WPg* 2011, I; *Drüen*, *ifst-Schrift* 469

b) Zusammenarbeit in Echtzeit

Eine weitere Besonderheit der kooperativen Compliance ist die Zusammenarbeit in Echtzeit (*real time*).¹¹² Im Hinblick auf die zeitnahe Betriebsprüfung in Deutschland wurde in der Literatur zuteilen der mangelnde Rechtsschutz des Steuerpflichtigen diskutiert, sofern eine veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung stattfindet.¹¹³ Dieses Risiko besteht analog bei Kooperationsmodellen, welche Rechtssicherheit vor Abgabe der Steuererklärung anstreben. Wenngleich wir diese Einschätzung nicht teilen,¹¹⁴ stellen sich bei vielen Unternehmen bei dieser Form der Zusammenarbeit zumindest organisatorische Herausforderungen. Viele Unternehmen, insbesondere im Segment der kleinen und mittelständischen Unternehmen, welche ihre Jahresabschlüsse nicht Ende März des Folgejahres veröffentlichen müssen, werden im Hinblick auf die Ertragsteuern erst im Anschluss an den Jahreswechsel tätig. Zuvor erforderliche Abstimmungen über Risikosachverhalte mit der Finanzverwaltung ziehen in der Folge Befolgungskosten für die Unternehmen nach sich.¹¹⁵ Zudem werden Ressourcen der Finanzverwaltung in Anbetracht der großen Zahl an Unternehmen gebunden. Das vorgeschlagene Modell verfolgt zwar das Ziel der Zeitnähe, allerdings soll Rechtssicherheit erst im Anschluss an die Abgabe der Steuererklärung erreicht werden. Die in den vorherigen Kapiteln anvisierten Verbesserungen der bestehenden kooperativen Handlungsformen, welche eine Würdigung von Sachverhalten vor ihrer Verwirklichung bzw. vor Abgabe der Steuererklärung ermöglichen, werden hier als ausreichend erachtet.

c) Einschränkung des steuerplanerischen Spielraums

Die Finanzverwaltungen weltweit nutzen kooperative Programme auch als eine Maßnahme zur Vermeidung aggressiver Steuerplanungsmodelle. *Happé* stellt den Verzicht auf aggressive Steuerplanung als *conditio sine qua non* für eine Teilnahme an kooperativen Programmen dar, da andernfalls kein gegenseitiges Vertrauen entstehen könne.¹¹⁶ In den verschiedenen Staaten, welche kooperative Programme umgesetzt haben, wird dieser Grundsatz in unterschiedlichem Umfang umgesetzt.¹¹⁷ Jedoch schuldet der Steuerpflichtige nur Rechtstreue.¹¹⁸ Da es an einer justiziablen Definition von unerwünschten Gestaltungen seitens der Finanzverwaltung mangelt, kann hierauf keine Entscheidung über die Teilnahme an dem Kooperationsmodell gefußt werden. In dem hier vorgeschlagenen Modell soll daher die „Aggressivität“ der Steuerplanung die Aufnahme in das Programm nicht beeinflussen. Indessen dürften diese „aggressiven“ Gestaltungen häufig sog. Risikosachverhalte be-

(2011), 33 ff.

114 Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 38), § 193 AO Rz. 4 (Okt. 2013); *Ehrke-Rabel*, *StuW* 2015, 101 (115).

115 Dies wurde auch in den USA beobachtet, vgl. *Ernst & Young*, *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, 2010, 11 f.; *Dolan*, *Journal of Tax Practice and Procedure* 2011, 44 f.

116 Vgl. *Happé*, *Intertax* 2007, 537 (544).

117 Vgl. *Hardeck*, *StuW* 2013, 156 (169).

118 Vgl. *Drüen*, *ifst-Schrift* 469 (2011), 45; *ders.*, *FR* 2011, 101 (109).

gründen, welche der Steuerpflichtige während des Programms gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen hätte.

8. Verfassungsrechtliche Fragen

a) Gleichbehandlung nach Art. 3 GG

Im Hinblick auf die Kooperationsmodelle muss einerseits die Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen sowie andererseits zwischen Steuerberatern untereinander untersucht werden. Sofern kooperative Programme nur ausgewählten Steuerpflichtigen offenstehen, könnte ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vorliegen, weil bestimmte Steuerpflichtige im Vergleich zu anderen unangemessen begünstigt werden.¹¹⁹ Sowohl die Auswahl als auch der Ausschluss von Kooperationspartnern bedürfen einer Rechtfertigung. In den vorgeschlagenen Kooperationsmodellen werden zwar Klein- und Kleinstbetriebe (§ 3 BpO) ausgeschlossen, aber diese werden nach aktueller Betriebsprüfungspraxis statistisch gesehen deutlich seltener geprüft als innerhalb der Kooperationsmodelle,¹²⁰ so dass ihnen aus einer Teilnahme keine Vorteile erwachsen würden. Sollte sich die Betriebsprüfungspraxis ändern, wären die Zugangsvoraussetzungen entsprechend anzupassen. Neben der Beachtung der Größenklassen werden weitere Anforderungen an die Steuervita und die Integrität der handelnden Personen sowie innerhalb von Modell I an das interne Kontrollsystem sowie die Steuerabteilung bzw. innerhalb von Modell II an die Nutzung eines zertifizierten Beraters gestellt. Auswahlkriterien für mögliche Ermessensentscheidungen der Finanzverwaltungen müssen nachprüfbar und sachangemessen sein, was im Rahmen der Kooperationsmodelle angestrebt wird. Der Steuerpflichtige profitiert von *verfahrensrechtlichen Vorteilen*, diese sind jedoch daran gebunden, dass er im Gegensatz zu nicht kooperierenden Steuerpflichtigen über die normalen gesetzlichen Verpflichtungen hinaus transparent ist und mithilfe eines funktionierenden internen Kontrollsystems und steuerlicher Expertise (innerhalb des Modells I) bzw. eines zertifizierten Steuerberaters (innerhalb des Modells II) sicherstellt, dass die steuerlichen Angaben korrekt sind. Eine verfahrensrechtliche Ungleichbehandlung erscheint vor diesem Hintergrund als gerechtfertigt. Durch kooperative Programme darf es nicht zu einer Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen an einem kooperativen Programm teilnehmenden Steuerpflichtigen kommen. Dieses Risiko besteht bei „Aushandlungen“ von Ergebnissen bzw. einem unzulässigen Deal contra legem.¹²¹ In den Kooperationsmodellen erfolgt jedoch die Festsetzung nach den allgemeinen Regeln der Abgabenordnung. Es gibt zudem keine materiell-rechtlichen Vorteile oder aus Sicht des Steuerpflichtigen „positivere“ Auslegungen der Steuergesetze. Umgekehrt ist der Steuerpflichtige innerhalb eines kooperati-

ven Programms nicht verpflichtet, Auslegungen oder Auffassungen der Finanzverwaltung zu folgen.¹²²

Im Hinblick auf die Steuerberater sieht das Kooperationsmodell II vor, dass sich grundsätzlich alle Berufsträger zertifizieren lassen dürfen und zwar unabhängig von der Größe der Kanzlei, der Anzahl der Mandanten oder der Rechtsform. Allerdings wird die Zertifizierung davon abhängig gemacht, dass der Steuerberater ein Qualitätssicherungssystem implementiert hat sowie eine tadellose Beratervita aufweist. Insoweit findet ein Ausschluss bestimmter Berater von der Zertifizierung statt. Wie bei den Unternehmen gilt aber auch hier, dass eine Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt sein kann, wenn die Anforderungen an Qualität und Vita transparent und nachvollziehbar sind. Da eben solche Anforderungen angestrebt werden, liegen aus unserer Sicht keine ungerechtfertigten Verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz vor.

b) Informationelle Selbstbestimmung und Berufsfreiheit

Im Hinblick auf den Steuerpflichtigen gilt, dass seine Steuervita aus *vorhandenem Datenmaterial* ablesbar ist. Die Einführung der Kooperationsmodelle erfordert demnach keine weitere Sammlung personenbezogener Daten über den Steuerpflichtigen. Je nachdem, auf welche Weise der Auswahlprozess des zertifizierten Steuerberaters organisiert wird, müssten allerdings zusätzliche Daten über seine Beratervita gesammelt werden. Dies könnte einen Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG begründen. Diesem Grundsatz nach steht dem Grundrechtsträger die Befugnis zu, grundsätzlich selbst über Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen.¹²³ Dieses Recht ist allerdings insbesondere mit Blick auf die staatliche „Informationsvorsorge“ im Vorfeld regulierender Staatstätigkeit nicht schrankenlos gewährleistet.¹²⁴ Die Zertifizierung von Steuerberatern kann insbesondere der Erfüllung der in § 85 S. 1 AO normierten Verwaltungsaufgaben dienlich sein. Ein solcher Eingriff erfordert jedoch eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage.

Fraglich ist ferner, ob ein Eingriff in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) des Steuerberaters vorliegt. Art. 12 Abs. 1 GG gewährt allen Deutschen das Recht, ihren Beruf frei zu wählen und frei auszuüben. An diesem Recht rüttelt das Kooperationsmodell nicht. Es schafft vielmehr über den bestehenden Aufgabenbereich des Steuerberaters hinaus eine *Erweiterung* durch eine Zertifizierung. Die Zertifizierung ist zwar an gewisse Voraussetzungen geknüpft. Da diese aber eine unabdingbare Voraussetzung zur Gewährleistung eines Vertrauensvorschusses seitens der Finanzverwaltung darstellen, sind sie, sofern sie transparent und objektivierbar sind, sachlich gerechtfertigt.

119 Vgl. Drüen, ifst-Schrift 469 (2011), 22; Van Eijdsden/Killmann/Meussen, in: Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, 2010, 3 (12).

120 Vgl. Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 vom 22.8.2013.

121 Vgl. Hey, WPg 2011, I im Zusammenhang mit der zeit-

nahen Betriebsprüfung in Deutschland.

122 Siehe auch OECD (FN 8), 47.

123 Dazu etwa BVerfG v. 9.3.1988 – 1 BvL 49/86, BVerfGE 78, 77 (84).

124 Siehe Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 2 Rz. 115 ff.; Schützler (FN 6), 265.

c) *Rechtsstaatsprinzip*

Das Rechtsstaatsprinzip ergibt sich aus Art. 20 Abs. 3 GG. Demnach ist auch die Finanzverwaltung an Gesetz und Recht gebunden. Nach dem *Vorbehalt des Gesetzes* sind der Verwaltung keine Eingriffe erlaubt, zu denen sie nicht ausdrücklich durch die Gesetze ermächtigt worden ist.¹²⁵ Im Steuerrecht zeigt sich dieses Prinzip durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und den daran anknüpfenden Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen.¹²⁶ Fraglich ist, inwieweit die Kooperationsmodelle gesetzlich zu regeln wären. Der Großteil der OECD-Staaten, welche kooperative Compliance-Programme umgesetzt haben, hat dies ohne gesetzliche Änderungen vollzogen.¹²⁷ Allerdings ist aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts zu berücksichtigen, dass die Kooperationsmodelle mit bestimmten Rechtsfolgen verbunden sind und damit *Grundrechtsrelevanz* besitzen. Im Kooperationsmodell II ist zudem der Wettbewerb zwischen den Berufsträgern betroffen.¹²⁸ Deshalb müssten nach dem verfassungsrechtlichen Vorbehalt des Gesetzes beide Kooperationsmodelle im Wege eines *Parlamentsgesetzes* implementiert werden.

d) *Amtsermittlungsgrundsatz*

§ 85 Satz 1 AO erteilt der Finanzverwaltung die Aufgabe, für eine gesetzmäßige, das Gesetz gleichmäßig anzuwendende Besteuerung Sorge zu tragen. Aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird eine Verpflichtung abgeleitet, die Steuern zu erheben. Hierbei hat die Finanzverwaltung auch die Freiheitsgrundrechte zu beachten. Bei dem Amtsermittlungsgrundsatz handelt es sich demnach um einen einzelgesetzlichen Auftrag, welcher sich in einem *Abwägungsdreieck* zwischen drei verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien bewegt.¹²⁹ In § 85 Satz 2 AO wird verlangt, dass die Finanzverwaltung sicherzustellen hat, dass Steuern nicht verkürzt werden. Hierunter ist ein *struktureller Sicherungsauftrag* mithilfe eines *Verifikationssystems* zu verstehen und keine unrealistische Sicherstellung in jedem Einzelfall. § 88 AO betrifft nun den sog. Untersuchungsgrundsatz, nach dem die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen. Der jeweilige Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (§ 88 Abs. 1 AO). Die vorgeschlagenen Kooperationsmodelle bedienen sich gerade eines Verifikationssystems, welches vor strukturellen Vollzugsmängeln schützt. In Anbetracht der Zugangsvoraussetzungen ist den teilnehmenden Unternehmen grundsätzlich ein Vertrauensvorschuss zu gewähren. Dieses Vertrauensvorschussprinzip wird aber durch ein Verifikationsprinzip ergänzt. Steuererklärungen sind wie in Anbetracht des Massenvollzugs üblich auf *Plausibilität* zu prüfen. Wenn sich hierbei Auffälligkeiten ergeben, muss die Finanzverwaltung tätig werden. Das Verifikationssystem wird darüber hinaus über ein *Stichprobenprinzip*

komplettiert, welches nach einem Zufallsprinzip sowie nach Sachkriterien (sog. Risikosachverhalte) gesteuert wird. Die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen im Zuge einer Stichprobenkontrolle ist im Interesse der Generalprävention zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit sachlich gerechtfertigt. Insoweit stehen die Kooperationsmodelle im Einklang mit § 85 AO und sind strukturell geeignet und bestimmt, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen.

9. **Evaluation der Kooperationsmodelle**

Nach Ablauf einer bestimmten Frist sollte eine Evaluation der Modelle erfolgen.¹³⁰ Aus der Perspektive der Finanzverwaltung (Abbildung 4) und der Unternehmen (Abbildung 5) könnten hierfür folgende Ziele und Messgrößen herangezogen werden:

Ziel	Messgröße (im Zeitablauf und verglichen mit nicht-teilnehmenden Unternehmen des Segments)
Verbreitung	- Anzahl der Compliance-Vereinbarungen (nur im Zeitablauf)
Frühzeitige kassenwirksame Steuerfestsetzung	- Pünktlichkeit der Abgabe von Steuererklärungen - Anzahl und Anteil zeitnaher Prüfungen an Gesamtzahl der Prüfungen
Effektivität und Effizienz des Vollzugs	- Anteil korrekter Steuererklärungen (nur bei teilnehmenden Unternehmen) - Mehraufkommen bei Betriebsprüfungen (nur bei teilnehmenden Unternehmen) - Mehraufkommen insgesamt bei Betriebsprüfungen (nur im Zeitablauf) - Kosten für die Durchführung von Betriebsprüfungen
Weniger konfrontativer Vollzug	- Anzahl und Dauer der Rechtsbehelfsverfahren - Festsetzung von steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)

Abbildung 4: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Sicht der Finanzverwaltung

Ziel	Messgröße (im Zeitablauf)
Frühe Rechts-sicherheit	- Zeitnähe der Außenprüfungen - Höhe antizyklischer Steuerbelastungen und Verzinsungen - Ggf. Höhe unsicherer Steuerpositionen
Effizienz des Steuerverfahrens	- Steuerliche Befolgungskosten insgesamt - Steuerberatungskosten - Anzahl und Dauer von Außenprüfungen, Kosten
Weniger konfrontativer Vollzug	- Anzahl und Dauer der Rechtsbehelfsverfahren - Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)

Abbildung 5: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Unternehmenssicht

125 *Sachs*, in: ders., GG, 7. Aufl. 2014, Art. 20 Rz. 113 ff.
 126 Vgl. *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 94 f., 110.
 127 Vgl. *OECD* (FN 8), 30.
 128 Zum Gesetzesvorbehalt und der Wesentlichkeitstheorie, s. *Drüen*, in: Tipke/Kruse (FN 38), § 3 AO Rz. 34 ff. (Apr.

2016); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 230 f.
 129 *Seer*, DSTJG 31 (2008), 7 (13 ff.).
 130 Vgl. hierzu bspw. die Evaluation von *Horizontal Monitoring* in den Niederlanden, *Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration* (FN 109).

V. Zusammenfassung

1. Die gesetzliche Ausgestaltung kooperativer Handlungsformen ist nach wie vor lückenhaft. Die Indienstnahme der Unternehmen für steuerliche Zwecke des Staates als Steuerentrichtungspflichtige i.S.d. § 43 Satz 2 AO und als Schuldner indirekter Steuern (insbesondere der Umsatzsteuer) wird nur im Bereich der Lohnsteuer durch eine kostenfreie Anrufungsauskunft abgesichert. Selbst dort entpuppt sich die Regelung des § 42e EStG jedoch als lückenhaft.

2. Das Instrument der verbindlichen Auskunft leidet unter der Zuständigkeitszersplitterung. Bei der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 eingeführten 6-Monats-Entscheidungsfrist handelt es sich nur um einen Akt symbolischer Gesetzgebung, da eine Fristversäumnis weiterhin rechtsfolgenlos bleibt. Nach wie vor fehlt es an einem durchsetzbaren Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft. Im Gegensatz dazu ist selbst eine Negativauskunft mit einer vollen Gebührenpflicht verknüpft.

3. Ebenso steht die gesetzliche Regelung des Instituts der sog. tatsächlichen Verständigung aus. Es wäre sowohl mit der verbindlichen Auskunft als auch mit der verbindlichen Zusage abzustimmen und systematisch in einem Abschnitt der kooperativen Handlungsformen unterzubringen.

4. Die Konturen der in § 4a BpO 2000 durch eine Verwaltungsvorschrift angesprochenen sog. zeitnahen Außenprüfung sind noch unscharf. Durch eine Revision der BpO 2000 sollte der Betriebsprüfungsfokus auch bei sog. Großbetrieben auf eine zeitnahe Außenprüfung statt einer generellen Anschlussprüfung ausgerichtet sein. Durch eine kooperative Betreuung von

sog. Start-up-Unternehmen ließe sich die erwünschte Tax Compliance deutlich wirksamer sichern als durch erst deutlich später ansetzende Ex-post-Kontrollen.

5. Die Implementierung eines unternehmensinternen Tax CMS bietet die Möglichkeit eines ganzheitlichen Kooperationsansatzes. Dabei darf sich das kooperative Verfahrensverhältnis nicht auf kapitalmarktorientierte Publikumsgesellschaften beschränken, sondern muss gerade auch mittelständische Unternehmen erreichen. Dazu ist die Tax CMS auf die Gegebenheiten inhabergeführter Familienunternehmen betriebsbezogen anzupassen. Die geringeren Anforderungen an die Tax CMS können durch Anknüpfung an die Rechtsfigur des „zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ im Rahmen einer Kooperationsvereinbarung zwischen Unternehmen und Finanzbehörde kompensiert werden (sog. Kooperationsmodell I). Indem sich das teilnehmende Unternehmen zur Transparenz bei Risikopositionen verpflichtet, kann sich die Finanzbehörde auf eine zeitnahe zu erfolgende Teilprüfung, zufallsgesteuerte Außenprüfungen sowie Systemprüfungen beschränken. Gleichzeitig erhält das Unternehmen durch endgültige Steuerbescheide frühzeitig Rechtssicherheit.

6. Für mittelständische Unternehmen ohne betriebsinternes Kontrollsystem und Steuerabteilung können zertifizierte Angehörige der steuerberatenden Berufe auf freiwilliger Basis die AEO-Funktion übernehmen. Durch ein gegenseitiges Bekenntnis zur Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit sowie den Nachweis der Qualitätssicherung und Mitarbeiterfortbildung erhält der „zertifizierte Steuerberater“ einen Vertrauensvorschuss für die von ihm betreuten mittelständischen Unternehmen, die an dem Kooperationsprogramm teilnehmen wollen (Kooperationsmodell II).

Gesamtplan: Vom Schlagwort zu einer Dogmatik

Dr. GOETZ KEMPELMANN, Düsseldorf*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Differenzierungsgebot <ul style="list-style-type: none"> 1. Verschieden strukturierte Gesamtplanfälle <ul style="list-style-type: none"> a) Gesamtpläne mit sich aufhebenden Teilschritten b) Additive Gesamtpläne c) Dreiecksgestaltungen d) Sonstige, nicht zuordenbare Gesamtpläne 2. Sich unterscheidende Rechtsgrundlagen <ul style="list-style-type: none"> a) § 42 AO bzw. § 41 Abs. 2 AO als Basis von Gesamtplänen mit sich aufhebenden Teilschritten b) Teleologische Auslegung als Basis additiver Gesamtpläne c) Dreiecksgestaltungen | <ul style="list-style-type: none"> 3. Sich unterscheidende Verklammerungsvoraussetzungen <ul style="list-style-type: none"> a) Einheitliche Planung b) Zeitlicher Rahmen c) Wirtschaftliche Bedeutungslosigkeit der einzelnen Teilschritte III. Autonomieunfähigkeit des Gesamtplans <ul style="list-style-type: none"> 1. Self-Cancelling Gesamtpläne 2. Dreiecksgestaltungen 3. Additive Gesamtpläne IV. Plan in Einzelakten V. Ergebnis |
|--|--|

Der Verfasser verdeutlicht, dass unter dem im Steuerrecht vielgenutzten Schlagwort „Gesamtplan“ eine Vielzahl unterschiedlich konstruierter Gestaltungen gefasst wird, deren Behandlung nicht uniform erfolgen sollte. Als Ursache macht der Verfasser sich unterscheidende Rechtsgrundlagen der einzelnen Gesamtplanfälle aus. Er entwickelt Fallgruppen, die eine dogmatische Systematisierung des Gesamtplanarguments erlauben.

The author illustrates that the term “Gesamtplan” (i.e. step transaction doctrine) is in fact a composite of differing legal constructs. They should not be treated equally. The author finds the reason for the necessary differentiation in the plurality of legal foundations. He develops case groups which allow a dogmatic and systematic approach to the “Gesamtplan”.

I. Einleitung

Gibt es im Steuerrecht ein allgemeines Rechtsprinzip, unter dem einzelne Schritte einer mehraktigen Gestaltung zusammengefasst und sodann als Ganzes der Besteuerung unterworfen werden können? Als solches wird regelmäßig, insbesondere von der Finanzverwaltung, der sog. Gesamtplan angeführt. Eine Zusammenfassung mehraktiger Gestaltungen sei gerechtfertigt, wenn die „konstitutiven Voraussetzungen“ des Gesamtplans vorliegen.¹ Als solche werden allgemein erkannt (i) eine *ex ante* vorgenommene, einheitliche Planung mehrerer Teilschritte, (ii) deren Realisation und Beherrschung, und (iii) die wirtschaftliche Bedeutungslosigkeit der Teilschritte bei isolierter Betrachtung.² Als Indiz für einen solchen Gesamtplan wird vor allem ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Teilschritten herangezogen. Diese Merkmale werden teilweise als geklärt³ bzw. die Figur des Gesamtplans über diese Merkmale als hinreichend konkretisiert angesehen.⁴

Der Gesamtplan als abstrakt daherkommendes Argumentationsmuster für eine Verklammerung von Teilschritten hat seinen Zenit mit einigen zurückhaltenden Urteilen des BFH überschritten.⁵ Aufgegeben ist er aber noch nicht.⁶ Spätestens seit der X. Senat einen negativ abgrenzenden Gegenspieler zum Gesamtplan, den sog. „Plan in Einzelakten“ mit erkennbar angestrebter Grundsatzwirkung installiert hat,⁷ ist klar, dass der BFH auch weiterhin davon ausgeht, die Zusammenfassung bei mehraktigen Gestaltungen anhand einer abstrakt bestehenden, allgemeinen Rechtsfigur bejahen oder verneinen zu können. Diesem Verständnis ist entgegenzutreten.

II. Differenzierungsgebot

1. Verschieden strukturierte Gesamtplanfälle

Betrachtet man die kaum fassbare Masse an Urteilen, die den Gesamtplan ausdrücklich oder impliziert als Argumentationsmuster verwenden, fällt auf, dass es

* Dr. Goetz Kempelmann ist Referendar. Der vorliegende Beitrag beruht auf der Dissertation des Verfassers „Der Gesamtplan im Steuerrecht“, Köln 2016 (Verlag Dr. Otto Schmidt).

1 Offerhaus, FR 2011, 878 (879).

2 Vgl. Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (120 ff.); ausführlich Kugelmüller-Pugh, FR 2007, 1139 (1140 ff.).

3 Schmidtman, DStR 2015, 57.

4 Kugelmüller-Pugh, FR 2007, 1139 (1148).

5 BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFHE 238, 135 = DB 2013, 200 m. Anm. Wachter; BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 = DStR 2013, 1530 m. Anm. Nöcker;

BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 = FR 2010, 761 m. Anm. Kanzler. Zuletzt BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFHE 247, 449 = GmbHR 2015, 265 m. Anm. Schmidtman.

6 Vgl. nur die konsequente Fortführung der Gesamtplanrechtsprechung im Zusammenhang mit §§ 16, 34 EStG: BFH v. 9.12.2014 – IV R 26/13, BStBl. II 2015, 529; v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; jüngst BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797.

7 BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158 m. Anm. Prinz, FR 2014, 234.

sich keineswegs um einheitlich strukturierte Fälle handelt. Überspitzt ausgedrückt ist deren einzige Gemeinsamkeit ihre Mehraktigkeit.⁸ Insbesondere die Art und Weise, wie die Teilschritte zusammenwirken, differiert erheblich. Es wird zu zeigen sein, dass die Identifikation von Fallgruppen mit identischen Strukturen den Schlüssel für eine systematisch orientierte normative Verankerung des Gesamtplans und darüber hinaus für eine Erfassung der zur Verklammerung erforderlichen Voraussetzungen darstellt. Im Einzelnen sind dies vier Gruppen, die im Folgenden analysiert werden.

a) Gesamtpläne mit sich aufhebenden Teilschritten

Die erste Fallgruppe, die zugleich die frühesten im Steuerrecht untersuchten Gesamtpläne enthält,⁹ betrifft Gesamtplanstrukturen, die im Englischen treffend als self-cancelling-schemes bezeichnet werden. Sie zeichnen sich durch sich aufhebende, flüchtige Zwischenschritte aus. Mit solchen Gestaltungen soll entweder einem belastenden Steuertatbestand ausgewichen werden oder ein begünstigender Steuertatbestand erschlichen werden, ohne sich dabei von der wirtschaftlichen Grundabsicht lösen zu müssen.¹⁰ Eine nur flüchtige Ausweichbewegung, mit der ein Steuervorteil erlangt werden soll, wird dazu mit einem gegenläufigen Korrekturgeschäft im gesamtplanmäßigen Zusammenhang vollständig rückgängig gemacht. Wirtschaftlich bleibt es beim status quo. Diesen Effekt erzielt man insbesondere durch sich saldierende gegenläufige Rechtsgeschäfte, aber auch durch zirkuläre Verkettungen, die letztlich wieder zum Ausgangspunkt zurückführen. Eine zielgenaue Analyse dieser Fälle liefert *Böckli*, der sie terminologisch präzise als „Ausweich- und Korrekturgeschäfte“ bezeichnet.¹¹

Nachdem der Gesamtplan durch das vermeintliche Initialurteil BFH v. 6.9.2000¹² vor allem im Rahmen der privilegierten Betriebsveräußerung um §§ 16, 34 EStG sowie der scheinbar identischen Betriebsübertragung und Einbringungen gem. § 6 Abs. 3 EStG bzw. §§ 20, 24 UmwStG verortet wurde, ist der Fokus vom Gesamtplan bei Ausweich- und Korrekturgeschäften abge-

rückt. Dabei handelt es sich um Fälle, die schon historisch gesehen den Ursprung einer gesamtplanähnlichen Argumentation darstellen und deutliche Unterschiede zu dem aus §§ 16, 34 EStG bekannten Gesamtplan haben.¹³ Die jüngsten Restriktionen des Gesamtplans durch den BFH haben auf diese Fallgruppe keine Auswirkungen, im Gegenteil bestärken sie die Kontinuität in diesem Bereich eher.¹⁴

Als Beispiel einer derartigen Struktur sollen die typischen Darlehensfälle herhalten:¹⁵ Statt einem Kind laufend gem. § 12 Nr. 1, 2 EStG nicht abziehbaren Unterhalt zu zahlen, wird ihm zuerst ein größerer Betrag unentgeltlich zugewendet. Den geschenkten Betrag gewährt das Kind sodann dem elterlichen Betrieb unmittelbar als Darlehen zurück, mit dem Ziel, den Betriebsausgabenabzug des Darlehenszinses zu erreichen. Dem stellt sich der BFH entgegen, wenn zwischen Schenkung und Rückgewähr ein Gesamtplan besteht, selbst wenn die Geschäfte für sich gesehen fremdüblich ausgestaltet sind.¹⁶ Erkennbar heben sich Schenkung und Darlehen wieder auf, die Substanzübertragung auf das Kind ist nur flüchtig. Ausweich- und Korrekturgeschäft sind gegenläufig strukturiert.¹⁷ Es existieren zahllose weitere, auch bloß potentielle oder nur in der Literatur angedachte Fälle aus unterschiedlichsten Themenkreisen, die eine derartige Struktur aufweisen.¹⁸

b) Additive Gesamtpläne

Dagegen bezieht sich aktuelle Diskussion der Gesamtplanrechtsprechung bei Umstrukturierungen auf additive Gesamtpläne, die sich deutlich von der vorstehenden Struktur unterscheiden: Die Teilschritte dieser Gestaltungen heben sich nicht auf, sondern sind beständig; sie bauen aufeinander auf und können schon deshalb nicht flüchtig sein. Jeder einzelne Teilschritt wirkt deshalb im Ergebnis fort. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen ein Steuertatbestand ein qualifiziertes Element enthält und die Teilschritte einer Gesamtgestaltung bei isolierter Betrachtung diese Qualifizierungshürde nicht erreichen, wohl aber in ihrer

8 Selbst dies wird teilweise bestritten. Ausdrücklich *Kugelmüller-Pugh*, FR 2007, 1139 (1141); faktisch auch *Strahl*, FS Herzig, 2010, S. 589, der den Gesamtplan in einer nur schwerlich als mehraktig zu bezeichnenden Situation anführt. Es fragt sich, was der Gesamtplan dann noch verkörpern soll: Die Intention zur Vornahme eines einzelnen Schrittes als Voraussetzung für die Subsumtion?

9 Vgl. bereits *Lion*, VJSchrStuFR 1927, 132 (165), noch nicht als Gesamtplan, sondern als „zwangsläufiger Mechanismus“.

10 Vgl. *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO, Rz. 365: „Tatbestandsvermeidung“ und „Rechtsfolgenrechtserschleichung“.

11 *Böckli*, FS Cagianut, 1990, S. 289.

12 BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229.

13 Vgl. derartige Umgehungsgestaltungen (außerhalb des Steuerrechts) durch sog. Kuhverstellungen zur Umgehung des kanonischen Zinsverbots, bei *Teichmann*, Die Gesetzesumgehung, 1962, S. 6.

14 Siehe das Festhalten am derartig strukturierten Gesamtplan trotz sonstiger grundsätzlicher Restriktion im Bereich der §§ 20, 24 UmwStG in BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, dazu unten Teil II. 3. c).

15 Vgl. BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705; ausführlich dazu *Tanzer*, DStJG 33, S. 195; aktueller vgl. BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393.

16 Die Frage der Fremdüblichkeit des Darlehens i.S.d. Angehörigenrechtsprechung ist insofern von der Gesamtplanargumentation zu trennen, vgl. *Groh*, DStR 2000, 753 (755); verstärkt doch über die Fremdüblichkeit argumentierend nun BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374.

17 Zumindest vordergründig: Tatsächlich erhält das Kind die Substanz, gewährt aber seinerseits nur die Kapitalnutzung zurück. Siehe zur Kritik an diesem Fall unten S. 21.

18 Der Gesamtplan in der Form sich aufhebender Teilschritte wird in folgenden weiteren Fällen genannt: Erschleichen der Eigenheimzulage, vgl. BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006, 359. Erschleichen sog. Berlin-Darlehen, vgl. BFH v. 7.11.2006 – IX R 4/06, BStBl. II 2007, 372; Überkreuzvermietung, vgl. BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648; Rückfluss von abziehbaren Aufwendungen, vgl. BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308; Ersetzen eines Wohnrechts durch Mietvertrag und gegenläufige Dauernde Last, vgl. BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648.

Zusammenschau (oder andersherum). Der Sachverhalt wird gewissermaßen „zerlegt“ und das qualifizierende Element deshalb unterlaufen.

Diese Struktur sei an einem besonders plastischen Beispiel gezeigt, in dem der Gesamtplan zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt:¹⁹ Ein Vater will seinen Malerbetrieb, durch § 6 Abs. 3 EStG privilegiert, auf seinen Sohn übertragen. Dieser sieht sich nach jahrelanger Haft nicht zur sofortigen Übernahme der Verantwortung in der Lage, weshalb die Übertragung Teil für Teil über 25 Monate gestreckt erfolgt. Wegen des Vorliegens eines Gesamtplans wurde eine einheitliche, insgesamt § 6 Abs. 3 EStG unterfallende Übertragung angenommen. Deutlich zu erkennen ist, dass die Teilübertragungen hier bereits in die Richtung des im Tatbestand umschriebenen Vorgangs weisen, allein sie erreichen dessen qualifizierendes Maß (ganzer Betrieb) jeweils nicht.

Gleichermaßen ist hier der „klassische“ Gesamtplan bei Abschmelzungen des Betriebs vor Veräußerungen gem. §§ 16, 34 EStG einzuordnen:²⁰ Eine Buchwertausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen im gesamtplanmäßigen Vorfeld einer Betriebsveräußerung steht der Vergünstigung von §§ 16, 34 EStG im Wege. Übertragen wird dann nur bei isolierter Betrachtung der gesamte (Rest-)Betrieb; faktisch wurde der Betrieb vor der Veräußerung zerlegt, so dass die vom Tatbestand bezweckte angeballte Aufdeckung aller in der betrieblichen Einheit enthaltenden stillen Reserven nicht erfolgt. Auch hier ist der Zwischenschritt, die Ausgliederung, nicht flüchtig, sondern im Gegenteil für das wirtschaftliche Ergebnis erforderlich.

Derartige Gesamtpläne wurden früher entsprechend in §§ 20, 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG angenommen.²¹ Weitere additive Gesamtplangestaltungen betreffen die sog. „Sanierung in Raten“²², gesellschaftsrechtliche Grundstücksverfügungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG a.F.²³ und den Mantelkauf gem. § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG a.F.²⁴

c) Dreiecksgestaltungen

Zuletzt gibt es Gesamtpläne, deren Einordnung Probleme bereitet, weil sie Elemente sowohl sich aufhebender als auch sich ergänzender Teilschritte in

sich vereinen, die letztlich aber näher an self-cancelling als an additiven Gestaltungen liegen. Es geht dabei um Tatbestände, die Verkehrsakte in Abhängigkeit von einer qualifizierten Beziehung der am Verkehrsakt Beteiligten besteuern. Dann kann unter planmäßiger Beherrschung ein Intermediär in den Verkehrsakt eingeschaltet werden, der sowohl zum Geber als auch zum Enddestinatär in einer besonders günstigen Beziehung steht. Diese Gestaltung „über Eck“ ist steuergünstig, wenn die Verkehrsakte vom Geber zum Intermediär und vom Intermediär zum Enddestinatär zusammen immer noch günstiger besteuert werden als der direkte Weg.

Klassisches Beispiel ist die Kettenschenkung: Eine Schenkung an das Schwiegerkind ermöglicht wegen des fehlenden Verwandtschaftsgrads nur niedrige Freibeträge. Günstiger ist es, die Zuwendung an das eigene Kind zu richten und es zur Weitergabe an den Ehepartner zu verpflichten, so dass aufgrund der nahen Verwandtschaft in beiden Verhältnissen jeweils der hohe Freibetrag genutzt werden kann. Dem wurde zumindest früher ein Gesamtplan zwischen beiden Schenkungen entgegengehalten.²⁵

Eine ähnliche Struktur hat z.B. der Buchwerttransfer „über Eck“ zwischen Schwesterpersonengesellschaften.²⁶ Die Direktübertragung von Wirtschaftsgütern würde jedenfalls nach der Ansicht des I. Senats²⁷ zur Aufdeckung stiller Reserven führen. Deshalb wird eine Umgehungsgestaltung gewählt: Im ersten Schritt wird eine gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG begünstigte Übertragung des Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters durchgeführt. Im zweiten Schritt erfolgt die gleichermaßen begünstigte Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft. Intermediär ist hier das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Die Finanzverwaltung lässt auch hier den Gesamtplan prüfen.²⁸ Sollte das vor dem BVerfG anhängige Verfahren ergeben, dass der direkte Transfer ebenfalls buchwertneutral erfolgen kann, käme es zukünftig auf die Dreiecksgestaltung nicht mehr an.²⁹ Eine vergleichbare Struktur hat der Gesamtplan im Rahmen der Realteilung³⁰ und im Rahmen gewisser grunderwerbsteuerrechtlicher Übertragungen.³¹

19 BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653. Ergänzen noch zu § 7 EStDV a.F.

20 BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229.

21 BFH Beschl. v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939 für §§ 20, 24 UmwStG und BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 für § 6 Abs. 3 EStG. Vgl. auch BMF v. 11.11.2011 [UmwStE], BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.07, 24.03 und BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 unter B. I. 1.

22 BFH v. 12.9.2000 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569 (572); vgl. dazu *Spindler*, DStR 2005, 1 (2).

23 BFH v. 6.3.1996 – II R 38/93, BStBl. II 1996, 377; BFH Beschl. v. 29.11.2001 – II B 114/00, BFH/NV 2002, 536.

24 BFH v. 23.2.2011 – I R 8/10, BFH/NV 2011, 1188, vgl. dazu *Förster*, FS Korn, 2005, S. 17.

25 BFH v. 14.3.1962 – II 218/59, BStBl. II 1962, 206; FG München v. 15.6.2011 – 4 K 396/11, EFG 2011, 1816; heute vergleichbar, allerdings ausdrücklich nicht mehr mittels Gesamtplans: BFH v. 18.7.2013 – II R 45/11, BStBl. II 2013, 934; zuletzt BFH v. 6.5.2015 – II R 35/13, BFH/NV 2015, 1412.

26 Bisher keine Entscheidung; vgl. aber *Crezelius*, FR 2003, 537.

27 BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004.

28 BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279.

29 Vorlagebeschluss d. BFH. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; das ändert aber nichts an der Fruchtbarkeit der Struktur für die Strukturierung des Gesamtplans.

30 Gerichtsbescheid d. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, EFG 2012, 1256; nunmehr den Gesamtplan ablehnend: BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFHE 252, 141.

31 Vor Schaffung des § 5 Abs. 3 GrEStG: BFH v. 30.10.1996 – II R 72/94, BStBl. II 1997, 87. Die Begründung einer „Dreiecksgestaltung“ ergibt sich daraus, dass zunächst interimistisch auf die den Überträger berechtigende Gesamthand übertragen wird und sodann im Rahmen einer Änderung der Gesellschaftsverhältnisse auf den wirtschaftlichen Enderwerber.

Die Problematik dieser Fälle liegt darin, dass zwar einerseits die Beteiligung des Intermediärs flüchtig ist und bei abstrakter Betrachtung rückabgewickelt wird, dies aber andererseits nicht durch eine tatsächliche Rückabwicklung des Erstgeschäfts erfolgt, sondern eher durch eine „Weiterreichung“ des Geschäftsgegenstands. Insofern erfolgt trotz der Flüchtigkeit der Zwischenposition keine Saldierung im herkömmlichen Sinne, eine gewisse Wertbewegung bleibt auch nach einer Kürzung um die Zwischenstation.

d) Sonstige, nicht zuordenbare Gesamtpläne

Der Gesamtplan wird in einigen weiteren Konstellationen genannt, die sich der vorstehenden Einordnung entziehen. Die Verwendung des Gesamtplans erfolgt dabei auch dann, wenn er in Wirklichkeit keine bis geringe Bedeutung für die Subsumtion hat. Beispielhaft seien die weithin als Gesamtplanfälle verstandenen Zwischenschaltungsfälle genannt, in denen Strohmann in die Einkunftserzielung eingeschaltet werden, um Einkunftsquellen auszulagern. Dies geschieht vor allem im Rahmen des Grundstückshandels, um durch die Auslagerung von Einkünften diese aus dem gewerblichen Bereich heraus zu schleusen.³² Hier kommt einem gesamtplanähnlichen Element, der planmäßigen Beherrschung des Strohmannes ähnlich dem Konzept einer mittelbaren Täterschaft, die Funktion zu, Handlungen nach dem Verantwortlichkeitsprinzip zuzuweisen.³³ Wer steuerliche Einkünfte erzielt, ist aber nur in geringem Maß von dieser Handlungszuweisung abhängig. Gerade bei unternehmerischer Tätigkeit ist das Handeln mittels Dritter typisch. Es geht vielmehr im Rahmen der subjektiven Einkünftezurechnung darum, wer – unter Berücksichtigung aller von ihm zu verantwortenden Handlungen – über eine Einkunftsquelle verfügt, mithin die Dispositionsfähigkeit über sie innehat, bzw. bei gewerblichen Einkünften, wer unternehmerische Initiative und vor allem unternehmerisches Risiko trägt.³⁴ Diese Frage kann nicht allein durch einen Gesamtplan beantwortet werden. Besonders plastisch wird die Bedeutungslosigkeit des Gesamtplans, wenn Kapitalgesellschaften eingeschaltet werden. Die planmäßige Beherrschung dieses Vorgangs ist gerade „idealtypisch“, so dass es letztlich zum Durchgriff auf andere Kriterien als den Gesamtplan ankommen muss.³⁵ Die Aufrechterhaltung einer Gesamtplanargumentation als entscheidungsleitender Faktor erscheint in diesen Fällen fehlerhaft. Eine Subsumtion unter die Voraussetzungen des Gesamtplans kann den Rechtsanwender von den eigentlich aufzuwerfenden Wertungsfragen der subjektiven Einkünftezurechnung ablenken.

In der Literatur werden weitere Fälle im Zusammenhang mit dem Gesamtplan genannt, innerhalb derer der Gesamtplan m.E. keine bzw. nur eine untergeordnete Rolle spielt, so dass sie nicht weiter erwähnt werden sollen.³⁶

2. Sich unterscheidende Rechtsgrundlagen

Diese Einordnung wäre kein relevanter Wert an sich, wenn sie nicht erlauben würde, die Gesamtplanfälle systematisch einer normativen Verankerung zuzuführen. Dies ist bisher nicht erfolgt. Die eine Gesamtplanargumentation rechtfertigenden Rechtsgrundlagen changieren in der Rechtsprechung teils begründungslos zwischen § 41 Abs. 2 AO, § 42 AO und der teleologischen Auslegung der jeweils betroffenen Steuernormen, mitunter sogar innerhalb thematisch vergleichbarer Sachverhalte. Die Literatur beschränkt sich darauf, diese Entscheidungen nachzuvollziehen.³⁷ Wie im Folgenden zu zeigen ist, beruhen die oben definierten Fallgruppen jeweils auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen, weisen aber in sich eine nahezu vollständige Einheitlichkeit auf.

a) § 42 AO bzw. § 41 Abs. 2 AO als Basis von Gesamtplänen mit sich aufhebenden Teilschritten

Gesamtpläne, die nach der oben stehenden Beschreibung als self-cancelling einzustufen sind, müssen dabei im Ergebnis grundsätzlich auf § 42 AO gestützt werden. Eine teleologische Auslegung der auf diese Art umgangenen Tatbestände genügt nicht, um solche Gestaltungen zu erfassen. Zur Begründung dieses Ergebnisses muss die Kapazität der Auslegung, mithin die Reichweite steuerlicher Normen, richtig erfasst werden. Nach dem hier vertretenen, herkömmlichen Verständnis liegt die Grenze einer Normauslegung am äußersten möglichen Wortsinn; eine ggf. weiterreichende Rechtsfortbildung ist allenfalls im Bereich planwidriger Lücken möglich.³⁸ Jede teleologische Auslegung fußt insofern zwingend auf materiellen, aus dem Normwortlaut und dem Gesetzeszweck abgeleiteten Aspekten. Es handelt sich gewissermaßen um eine Anpassung des unscharfen Randbereichs des Tatbestands anhand inhaltlicher Kriterien, um den Gesetzeszweck möglichst umfänglich durchzusetzen.

Ausweich- und Korrekturgeschäfte zeichnen sich aber gerade dadurch aus, dass eines der Geschäfte den Steuertatbestand in filigraner Perfektion trifft oder vermeidet, ohne dass man dies mit einer spezifisch teleologischen Argumentation, mithin aus der Norm selbst heraus, verhindern könnte. Gerade dadurch, dass der Steuerpflichtige durch die Saldierung frei von wirtschaftlichen Zwängen agiert, kann er seine Gestaltung genau so konstruieren, dass sie die Merkmale eines Tatbestands vollständig deckungsgleich abbildet. Es wird z.B. im obigen Darlehensfall kaum zu leugnen sein, dass eine Schenkung tatsächlich vorliegt und durchgeführt wurde, denn das Kind erhält nun einmal das Kapital geschenkt. Auch wenn es die Kapitalnutzung darlehensweise zurücküberträgt, ist es nicht daran gehindert, die mit der Schenkung tatsächlich und unentgeltlich erhaltene Substanz – wenn auch in Form der Darlehensforderung – zu versilbern. Stein des An-

32 Vgl. BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667.

33 Vgl. v. Groll, StuW 1995, 326, (331), die Rolle des Gesamtplans aber überschätzend.

34 Ruppe, DStJG 1, S. 18, 30; ausschließlich auf Risiko abstellend Schön, FS Offerhaus, 1999, S. 399 f.

35 Vgl. Tanzer, DStJG 33, S. 199.

36 Gesamtplan „im Bilanzrecht“ nach Strahl, FS Herzig,

2010, S. 577, passim; Gesamtplan und qualifizierte Nachfolgeklausele nach Förster, FS Korn, 2005, S. 16 f.; zuletzt auch die regelmäßige Bezugnahme auf den Gesamtplan in der Betriebsprüfungspraxis in diversen Fällen.

37 Spindler, DStR 2005, 1 passim; Schmidtmann, DStR 2015, 57 (60 f., 66).

38 Larenz, Methodenlehre, 6. Aufl. 1991, S. 322, 366.

stoßes ist nicht der Inhalt des einzelnen Geschäfts in seiner Relation zum spezifischen Tatbestand, sondern die saldierende Wirkung des kombinatorischen Zusammenspiels von Ausweich- und Korrekturgeschäft. Dieses Zusammenspiel lässt sich nicht mehr mit aus dem Tatbestand gewonnenen Wertungen beantworten, weil der Tatbestand gerade nur den Inhalt regulärer (einzelner) Geschäfte umfasst.

Bewegt man sich außerhalb des durch Auslegung erreichbaren Korridors, mithin im Bereich der echten Steuerumgehung, hängt die weitere gesetzliche Anknüpfung von den grundlegenden Fragen zur Zulässigkeit der Rechtsfortbildung im Steuerrecht und zum Anwendungsbereich von § 42 AO ab. § 42 AO, dem spätestens mit den Modifikationen durch das Unt-StRefG 2008 eine konstitutive Wirkung nach außen-theoretischem Verständnis eingeräumt werden muss,³⁹ ist – wenn auch nicht für jede Überschreitung der Auslegungsgrenzen – so doch jedenfalls für Gestaltungen wie die vorliegenden einschlägig, in denen gerade das kombinatorische Zusammenspiel mehrerer isoliert nicht zu beanstandender Gestaltungsschritte zum Vorwurf gemacht wird.⁴⁰ Soweit ist *Fischer* zuzustimmen, dass der „wahre Kern“ des § 42 AO in der Anwendung auf gesamtplanmäßige Ausweich- und Korrekturgeschäfte liege.⁴¹ Im Ergebnis ist es also erstens nicht möglich, diese Fälle durch Auslegung zu erfassen, zweitens liegen sie in dem Bereich, der zu Recht als Kernbereich des § 42 AO gesehen wird. Insofern ist § 42 AO zur Hilfe zu ziehen; dessen konstitutive (restriktive) Voraussetzungen sind zu beachten.

Letztlich ist die saldierende Wirkung der Gesamtgestaltung ein Aspekt, durch den der „Unangemessenheit“ aus § 42 Abs. 2 AO ausnahmsweise eine objektivierte Bedeutung zuerkannt werden kann, die unabhängig von der Ausgestaltung des konkreten Tatbestands ist. Rechtsgeschäfte, die wirtschaftlich auf ein *nullum* ausgerichtet sind, sind unangemessen und damit missbräuchlich, sie enthalten keinerlei durch Art. 2 GG geschützte, wirtschaftliche Bewegung.

Dass hier auch § 41 Abs. 2 AO, das Scheingeschäft, als Rechtsgrundlage herangezogen werden kann, ist in der Sache richtig. § 41 Abs. 2 AO ist vorrangig einschlägig, wenn das Korrekturgeschäft nicht offen, sondern verdeckt erfolgt.⁴² Schritte, die aus diesem Grund schon gem. § 41 Abs. 2 AO als steuerlich nicht existent betrachtet werden, können keinen Missbrauch mehr darstellen, bei dem die Schritte mit ihren Rechtsfolgen jeweils gerade gewollt sind, um das Gesetz zu umgehen. Trotz dieser zwingenden Alternativität von Scheingeschäft und Gestaltungsmissbrauch ist *Fischer* zuzugeben, dass beiden Normen dogmatisch kein eigenständiger Begründungswert zukommt; sowohl die Voraussetzungen als auch die Rechtsfolge läuft für beide Normen in den für den Gesamtplan relevanten

Fallgruppen auf dasselbe Ergebnis hinaus, so dass die Diskussion hier flach gehalten werden kann.⁴³

Insofern sollten alle Gesamtpläne, die als self-canceling identifiziert werden, konstant je nach offener oder verdeckter Rückzahlung auf §§ 42 und 41 Abs. 2 AO gestützt werden, nicht jedoch auf eine teleologische Auslegung.

b) *Teleologische Auslegung als Basis additiver Gesamtpläne*

Additive Gesamtpläne beruhen dagegen auf der teleologischen Auslegung der materiellen Steuernormen. Ein Indiz dafür, dass § 42 AO nicht betroffen sein kann, ist, dass nur in dieser Fallgruppe Gesamtpläne existieren, die Wirkungen zugunsten des Steuerpflichtigen entfalten.⁴⁴ Es ergibt sich aber auch daraus, dass diese Zerlegungen, durch die im Ergebnis Qualifizierungshürden einzelner Tatbestandsmerkmale unter- oder überschritten werden, durch das jeweilige qualifizierte Merkmal noch im Rahmen von dessen äußerstem Wortsinn erfasst werden können, mithin einer Auslegung zugänglich sind. Denn solche qualifizierten Tatbestandsmerkmale halten von vornherein nicht zwingend am Einzelakt fest, sondern sind „ausgreifend“ zu verstehen und können mehraktige Geschehen in ihrer Gesamtheit erfassen.

Zu unterscheiden sind innerhalb dieser Gruppe zwei Konstellationen: Zum einen knüpfen Tatbestände an qualifizierte *Vorgänge* an. Z.B. verlangt § 16 EStG die Veräußerung des gesamten Betriebs. „Veräußerung“ als Vorgangsbeschreibung muss keineswegs heißen, dass dies innerhalb einer logischen Sekunde abgeschlossen sein muss; im Gegenteil entspricht es allgemeinem Sprachgebrauch, dass Kompositvorgänge, die durch einen Begriff definiert werden, aus mehreren Akten bestehen können.⁴⁵ Dies ist bei juristischen Termini nicht anders und gilt sogar verstärkt für Vorgänge, die sich in perfekter Gleichzeitigkeit oft überhaupt nicht realisieren lassen, z.B. die Veräußerung im Rahmen eines Asset-Deals bei einer komplexen Vermögensstruktur. Weitere vorgangsbeschreibende Tatbestandsmerkmale, die mehraktige Vorgänge erfassen können, sind z.B. der Begriff der „Einbringung“ aus §§ 20, 24 UmwStG, der „Betriebsübertragung“ aus § 6 Abs. 3 EStG entsprechend obigem Beispiel,⁴⁶ „Herstellung“ im Rahmen einer Sanierung auf Raten⁴⁷ und für einen „vollständigen Gesellschafterwechsel“ bei gesellschaftsrechtlichen Grundstücksverfügungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vor der Existenz von § 1 Abs. 2a GrEStG.⁴⁸ Die zeitliche Offenheit dieser tatbestandlichen Vorgänge über den Gesamtplan zu konkretisieren, liegt folglich noch innerhalb des äußerst möglichen Wortsinns, ist mithin im Rahmen der Normauslegung möglich. Das bedeutet allerdings noch nicht, dass das Ergebnis einer konkreten Auslegung zwingend zu ei-

39 Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 42 AO, Rz. 8; *Hey* BB 2009, 1044 (1047).

40 Zutr. *Hahn*, DStZ 2006, 430 (440 f.).

41 *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO, Rz. 289.

42 *Englisch*, in Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 101.

43 *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 41 AO, Rz. 204; vgl. auch *Heuermann*, BB 2003, 1465 (1466), der ausführt, dass Scheingeschäft und Missbrauch „*intentional sehr*

nah beieinander“ lägen.

44 Z.B. obiges Bsp. BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

45 Z.B. setzt sich der Vorgang „Verfassen eines Aufsatzes“ von vornherein aus verschiedenen Akten zusammen.

46 Vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

47 Vgl. BFH v. 12.9.2000 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569.

48 Z.B. BFH v. 17.6.1998 – II R 30/96, BFH/NV 1998, 1525.

nem derart ausgreifenden Tatbestandsverständnis führen muss. An den Beispielen zeigt sich, zudem dass diese Zusammenfassung als einheitlicher Vorgang je nach Rechtsfolge des jeweiligen Tatbestands sowohl zugunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken kann. Dies hat keine Auswirkungen auf normative Fundierung des Gesamtplans.

Die zweite Variante betrifft Tatbestände, die an ein qualifiziertes *Maßnahmeobjekt* als (i.d.R. begünstigte) Einheit anknüpfen. Der äußerst mögliche Wortsinn kann in diesem Fall auch eine zeitraumbezogene (und damit gesamtplanmäßige) Beurteilung dieses Gegenstands umfassen. Denn solche Tatbestände verhalten sich in aller Regel nicht dazu, wie (insbesondere zu welchem Zeitpunkt) die qualifizierte Einheit beurteilt werden muss. Dass die Beurteilung zu einem Stichpunkt erfolgen muss, ist deshalb vom Wortlaut nicht zwingend vorgegeben.⁴⁹ Wenn also § 16 EStG die Veräußerung „des gesamten Betriebs“ verlangt, sagt dies noch nichts darüber aus, ob das Vorliegen dieser begünstigten Einheit zeitpunkt- oder zeitraumbezogen interpretiert werden muss. Beide Ergebnisse wären vom äußerst möglichen Wortsinn gedeckt, es ist letztlich eine Frage der Normauslegung, welches Ergebnis im Einzelfall richtig ist.

Auch wenn an dieser Stelle nicht ausführlich auf konkrete Einzelfälle eingegangen werden soll, sei eine Feststellung bzgl. der jüngsten Rechtsprechungstendenzen getroffen: Vermehrt und m.E. zu Recht erkennt der BFH, dass die Beurteilung des *Maßnahmeobjekts* allein bei §§ 16, 34 EStG zeitraumgreifend⁵⁰ erfolgen muss, wohingegen §§ 20, 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG zeitpunktbezogen⁵¹ zu verstehen sind, so dass auch im gesamtplanmäßigen Vorfeld erfolgende Ausgliederungen in diesen Fällen gänzlich unbeachtlich sein müssen. Allein zur Sicherstellung des von §§ 16, 34 EStG verfolgten Zwecks, die angeballte Aufdeckung stiller Reserven zu privilegieren, ist eine zeitraumgreifende Betrachtung erforderlich, weil dieser andernfalls nicht ansatzweise sichergestellt werden könnte. Weniger deutlich wird dagegen in der Rechtsprechung, dass die *Vorgangsbeschreibung* in allen Fällen weiterhin zeitraumbezogen ausgelegt werden sollte, so dass z.B. auch gestreckte Betriebsübertragungen wie im obigen Beispielfall weiterhin mit Hilfe des Gesamtplans als einheitlicher Gesamtvorgang gem. § 6 Abs. 3 EStG angesehen werden können.⁵²

49 Umfassend diskutiert wird allerdings regelmäßig nicht der Zeitpunktbezug an sich, sondern nur, welcher Zeitpunkt für die Beurteilung beachtlich ist, vgl. BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 (641).

50 Vgl. BFH v. 9.12.2014 – IV R 26/13, BStBl. II 2015, 529; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; jüngst BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797.

51 Z.B. BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFHE 247, 449; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; unklarer BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012.

52 Es handelt sich, was selten erkannt wird, trotz der scheinbaren Nähe um gänzlich unterschiedliche Tatbestandsmerkmale. Z.B. kann der Gesetzeszweck des § 6 Abs. 3 EStG, möglichst weitreichende Umstrukturierungen zuzulassen, zwar zur zeitpunktbezogenen Auslegung des *Maßnahmeobjekts* angeführt werden. Würde er aber gleichermaßen zur Begründung einer nur innerhalb einer Sekunde zulässigen Übertragung führen, würde der Geset-

zweck sogar konterkariert; diese Feststellung ist extrem relevant für übersehene wesentliche Betriebsgrundlagen, die deshalb „nachgeschoben“ werden können, ohne die Begünstigung insgesamt auszuschließen.

Wichtig ist, dass wenn für derartig zerlegte Vorgänge die teleologische Auslegung als Rechtsgrundlage für eine (gesamtplanmäßig) ausgreifende Betrachtung herangezogen wird, kein Raum mehr für § 42 AO besteht. Entweder ergibt die Auslegung, dass die Norm nicht ausgreifend zu verstehen ist, so dass schon gar kein Fenster eröffnet ist, das durch einen Gesamtplan konkretisiert werden könnte. Dann kann dieses Ergebnis nicht von § 42 AO konterkariert werden. Oder die Auslegung genügt bereits zur Verklammerung, so dass es des § 42 AO nicht mehr bedarf.

c) Dreiecksgestaltungen

Etwas weniger klar ist die Situation für Dreiecksgestaltungen. M.E. können auch diese grundsätzlich nur auf § 42 AO gestützt werden und nicht mehr auf eine teleologische Auslegung.⁵³ Das liegt daran, dass auch hier der Steuerpflichtige durch die Flüchtigkeit, mithin wirtschaftliche Irrelevanz des Zwischenschritts, zwanglos eine Gestaltung errichten kann, die exakt den gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsschritten folgt. Wenn aber der Anknüpfungsvorgang genau zwischen den vom Gesetz begünstigten Beteiligten stattfindet, man also exakt eine vom Gesetz vorgegebene Gestaltungsoption nachvollzieht, kann eine Auslegung diesen Umstand schlecht verneinen. Eine derartige Auslegung würde sich letztlich in klaren Widerspruch zum klaren Wortlaut setzen. Auch hier ist Stein des Anstoßes das kombinatorische Zusammenspiel der Teilschritte; wiederum kann dies höchstens von § 42 AO erfasst werden, wobei zugegebenermaßen die Objektivierung der Unangemessenheit in diesen Fällen schwerer fällt als bei self-cancelling Geschäften, weil kein vollständiges wirtschaftliches *nullum* verbleibt, sondern eine Wertebewegung bestehen bleibt.⁵⁴

3. Sich unterscheidende Verklammerungsvoraussetzungen

Die Rechtsgrundlagenzuordnung ihrerseits ist deshalb so bedeutsam, weil sie maßgeblich darüber entscheidet, welche Voraussetzungen letztlich erfüllt sein müssen, um eine Verklammerung zu erlauben. In der bisherigen Gesamtplandiskussion wird dieser Aspekt selbst dann kaum adressiert, wenn die Existenz verschiedener Rechtsgrundlagen für einzelne Fallgruppen erkannt ist.⁵⁵ Das verwundert, sollte es doch eigentlich

zeszweck sogar konterkariert; diese Feststellung ist extrem relevant für übersehene wesentliche Betriebsgrundlagen, die deshalb „nachgeschoben“ werden können, ohne die Begünstigung insgesamt auszuschließen.

53 Ausnahme ist die Kettenschenkung; das liegt daran, dass der Tatbestand des § 7 ErbStG durch die Anknüpfung an die „Bereicherung“ allein die wirtschaftliche Wertebewegung erfasst. Der Tatbestand knüpft insofern ausnahmsweise nicht an Gestaltungsschritte an, sondern an deren Rechtsfolge, ihr wirtschaftliches Ergebnis; § 7 ErbStG zeichnet sich insofern durch einen untergeordneten Erwerbstatbestand und einen gewichtigen Erfolgstatbestand aus. Vgl. zu einem interessanten (zivilrechtlichen) Versuch, Umgehungsversuche grundsätzlich auf diese Art und Weise zu erfassen: Häsemeyer, FS der juristischen Fakultät Heidelberg, 1986, S. 172 ff.

54 Vgl. dazu sogleich Teil III. 2.

55 Z.B. Kugelmüller-Pugh, FR 2007, 1139 (1140 und 1146 f.).

selbstverständlich sein, dass unterschiedliche Rechtsgrundlagen auch sich unterscheidende Voraussetzungen für das Eintreten ihrer Rechtsfolge aufstellen. Damit soll nicht geleugnet werden, dass die allermeisten Voraussetzungen, die dem Gesamtplan allgemein unterstellt werden, tatsächlich in allen Fällen zur Anwendung gelangen, mithin das Gesamtplanargument grundsätzlich dazu geeignet ist, eine hinreichende Beziehung zwischen Teilschritten einer mehraktigen Gestaltung zu begründen. Andernfalls wäre es wohl auch nie zur einheitlichen Gesamtplanargumentation gekommen. Diese Einheitlichkeit gilt aber nicht für alle Voraussetzungen.

a) Einheitliche Planung

Ein Unterschied von überwiegend dogmatischer, wirtschaftlich dagegen eher untergeordneter Bedeutung betrifft die einheitliche Planung des Gesamtplans. Diese wird allgemein als absolute Voraussetzung einer Verklammerung verstanden.⁵⁶

Tatsächlich kommt ihr diese Bedeutung nur für Gesamtpläne auf der Basis von § 42 AO zu. Denn nur in diesen Fällen ist die von vornherein geplante Saldierung notwendig, um die Bewertung als unangemessen im Rahmen des Gestaltungsmissbrauchs zu rechtfertigen. Nur zufällige oder sich nachträglich ergebende Saldierungen sind nicht unangemessen. Dann macht der Steuerpflichtige in jedem Teilschritt angemessenen Gebrauch von seiner Gestaltungsfreiheit.

Additive Gesamtpläne, die auf einer Normauslegung beruhen, bedürfen dieses Merkmals nicht. Steuerrechtliche Tatbestände knüpfen an objektiv verwirklichte wirtschaftliche Betätigungen an.⁵⁷ Motivationen und auch Planungen des Steuerpflichtigen müssen dafür unerheblich sein. Eine sachlich als tatbestandlicher Vorgang qualifizierende Betätigung ist nicht erst unter Hinzunahme eines subjektiven Moments wie der einheitlichen Planung tatbestandsmäßig. Deshalb bestimmt bei Teilschritten, die sich insgesamt zu einem tatbestandsmäßigen Gesamtvorgang ergänzen, allein ihr sachlicher Zusammenhang ihre Zusammengehörigkeit. Lassen sich die Teilschritte auf diese Weise materiell als Teil eines tatbestandsmäßigen Gesamtvorgangs darstellen, können sie zusammengefasst werden. Dies ist insbesondere dann bedeutsam, wenn z.B. im Rahmen einer Betriebsveräußerung erst nachträglich der Entschluss gefasst wird, tatsächlich alle stillen Reserven zu übertragen.

Allerdings kann und muss die einheitliche Planung ein Indiz dafür sein, wann ein sachlicher Zusammenhang gegeben ist, denn oft wird man einzelnen Schritten ohne die gemeinsame Planung diesen Zusammenhang nicht ansehen. Deshalb wird auch fast immer der einheitliche Plan gegeben und auch erforderlich sein, um die Verklammerung zu begründen. Es ist dennoch wichtig zu erkennen, dass es der objektiven

Auslegung eines Steuertatbestands widerspricht, ein subjektives Element wie die Planung zur zwingenden Voraussetzung zu erheben. Es verhält sich mithin andersherum, als regelmäßig geschildert wird: Der sachliche Zusammenhang ist das die Verklammerung rechtfertigende Element, der einheitliche Plan ist nur ein Indiz dafür. Dafür spricht auch die in der Literatur bereits getroffene und berechtigte Feststellung, ein sachlicher Zusammenhang sei als Indiz untauglich; er sei nachweisbar oder eben nicht.⁵⁸

b) Zeitlicher Rahmen

Das zweite Merkmal, dessen einheitliche Erfassung nicht möglich ist, betrifft den zeitlichen Rahmen des Gesamtplans. Dieser dient als Indiz, wann wegen bloßer zeitlicher Nähe von Teilschritten zueinander erstens eine einheitliche Planung angenommen werden kann und zweitens von einer Beherrschung des Gesamtgeschehens ausgegangen werden kann. Vielfältige Ansätze bestehen, diesen Zeitrahmen einheitlich zu begrenzen, teilweise sogar in der Form, dass ab einer gewissen zeitlichen Entzerrung nicht nur die Indizwirkung entfällt, sondern ein Gesamtplan absolut nicht mehr angenommen werden kann.⁵⁹

Überwiegend werden diese Beschränkungen aus einzelnen Gesamtplanurteilen heraus begründet.⁶⁰ Es ist aber nicht folgerichtig, Zeiträume, die aus einem spezifischen Normzweck heraus generiert wurden, auf andere Fälle ausstrahlen zu lassen. Beispielsweise kann aus dem zwingend mit dem Anballungsargument verbundenen Zeitraumbezug des §§ 16, 34 EStG (maximal ein bis zwei Veranlagungszeiträume) nicht darauf geschlossen werden, wann ein vollständiger Gesellschafterwechsel im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Grundstücksverfügung gem. § 1 GrEStG a.F. vorliegt. Gerade wenn die jeweiligen Steuernormen in ihrer teleologischen Auslegung Basis des Gesamtplans sind, können auch nur diese in ihrer materiellen Vielfalt die gesamtplanmäßigen Zeiträume diktieren. Alle derartigen Versuche in der Literatur sind deshalb abzulehnen. Allerhöchstens könne man eine maximale Grenze ziehen, die aus einer verfassungsrechtlichen Begründung heraus dazu dient, die Rechtssicherheit, Privatautonomie und auch die Unternehmerfreiheit des Steuerpflichtigen im Sinne eines Übermaßverbots zu wahren.⁶¹ Begründet man diese Grenze aus dem Übermaßverbot, könnte sie auch über einen bloßen Entfall der Vermutungswirkung hinausgehen und eine Zusammenfassung absolut ausschließen. Eine solche Grenze müsste entsprechend weit gefasst sein, weshalb sie für die praktische Anwendbarkeit nur geringe Relevanz entwickeln würde. Es könnte ein Fünfjahreszeitraum in Frage kommen, der auch der gesetzgeberischen Typisierung bei spezialgesetzlichen Sperrfristen entspricht, die regelmäßig innerhalb von 5 Jahren keinen schädlichen Zusammenhang mehr annehmen.⁶²

56 Z.B. Spindler, DStR 2005, 1 (3); Offerhaus, FR 2011, 878 (878 f.); Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (120).

57 Vgl. schon Hensel, Steuerrecht, 1933, S. 58 als sog. „sachliche Seite des Tatbestandes“.

58 Söffing, BB 2004, 2777 (2787).

59 Vgl. Spindler, DStR 2005, 1 (3 f.); Söffing, BB, 2004, 2777

(2787); Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122); Förster, FS Korn, 2005, S. 10 f.

60 Z.B. Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122).

61 In dieser Richtung Söffing, BB 2004, 2777 (2787); Spindler, DStR 2005, 1 (3 f.).

62 Z.B. § 5 Abs. 3 GrEStG; § 1 Abs. 2a GrEStG.

c) Wirtschaftliche Bedeutungslosigkeit der einzelnen Teilschritte

Wichtiger noch als beide vorstehenden Aspekte ist die im Rahmen der Gesamtplandiskussion regelmäßig streitentscheidende und notorisch ungelöste Frage, ob die Teilschritte für sich gesehen bedeutungslos sein müssen, mithin ob der Gesamtplan nur künstliche Gestaltungen verklammert bzw. wirtschaftliche Gründe für eine mehraktige Gestaltung einen Gesamtplan ausschließen.

Auch diese Frage ist je nach Fallgruppe unterschiedlich zu beantworten. Allein für Gesamtpläne, die auf § 42 AO gestützt werden, verhindern wirtschaftliche Gründe die Zusammenfassung.⁶³ Auch dieser Umstand ergibt sich aus der Rechtsgrundlagenzuordnung: Denn § 42 Abs. 2 Satz 2 AO statuiert nun einmal die Exkulpationsmöglichkeit mit wirtschaftlichen Gründen. Soweit man sich im Anwendungsbereich des § 42 AO bewegt, darf dies schon aufgrund der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht ignoriert werden. Dies ist auch grundsätzlich anerkannt.⁶⁴ Ohnehin wird es bei Gesamtplänen, die self-cancelling sind (und auch noch bei Dreiecksgestaltungen) schwer sein, eine wirtschaftliche Begründung zu finden, da die zugrunde liegende wirtschaftliche Wertbewegung so vernachlässigbar bzw. null ist. Nur außergewöhnliche Umstände werden als wirtschaftliche Rechtfertigung erhalten können.⁶⁵

Bedeutsamer ist die Erkenntnis, dass additive Gesamtpläne nicht zwingend die Bedeutungslosigkeit der Teilschritte verlangen. Wenn man sich erneut vergegenwärtigt, dass Steuertatbestände eine objektive wirtschaftliche Betätigung zugrunde legen, ist es nur logisch, dass eine wie auch immer geartete Motivation, also auch der wirtschaftliche Zweck des Steuerpflichtigen, der diese Betätigung ausführt, unbeachtlich sein muss. Ein derartiges subjektives Moment ist steuerlichen Tatbeständen von vornherein fremd und kann ihnen auch durch Auslegung nicht entnommen werden. Wenn Gesamtpläne zugunsten des Steuerpflichtigen in Rede stehen, ist es sogar geradezu widersinnig, die günstige Zusammenfassung nur zu gewähren, wenn die Gestaltung künstlich ist.⁶⁶

Problematisch ist, dass diese Erkenntnis überwiegend nicht nachvollzogen wird. Im Gegenteil verwendet der BFH zur Ablehnung des Gesamtplans im Zuge der aktuellen Restriktionsbemühungen vermehrt die Floskel „mit ihren Rechtsfolgen tatsächlich gewollte Zwischenschritte“, die scheinbar auf wirtschaftliche Gründe abzielt.⁶⁷ Allerdings erfolgt dies immer in den Fällen, in denen die Anwendbarkeit des Gesamtplans zunächst normwidrig angenommen oder offengelassen wurde (z.B. trotz zeitpunktbezogener Auslegung bei §§ 20, 24

UmwStG) und sodann über die Ablehnung des Gesamtplans wegen wirtschaftlicher Gründe das Ergebnis gerettet werden musste, nämlich dass es letztlich nicht zu einer Verklammerung kommen durfte. Die Ursache, von der ausgehend dieses Merkmal fälschlicherweise auch in den Fällen additiver Gesamtpläne herangezogen wird, ist vermutlich in einem Urteil des X. Senats zu sehen, in dem die Koexistenz verschiedener Gesamtpläne innerhalb desselben Sachverhalts für Verwirrung gesorgt hat.⁶⁸ Dass der Gesamtplan in diesem Fall möglicherweise anwendbar bleiben soll, wenn die Schritte nicht „auf Dauer und mit ihren Rechtsfolgen tatsächlich gewollt“ sind, ist in Wirklichkeit die Umschreibung der Ausgliederung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in Verbindung mit einer ex ante geplanten *Wiedereingliederung* im Sinne eines self-cancelling Gesamtplans. Denn nur dann ist die Ausgliederung nicht dauerhaft und auch nicht tatsächlich gewollt. Keineswegs ist damit die gesamtplanmäßige Verbindung zwischen Ausgliederung und der später erfolgenden *Einbringung* gemeint, die zuvor als schädlich angesehen wurde; erst Recht bedeutet dies nicht, dass für letzteren Gesamtplan wirtschaftliche Gründe die Zusammenfassung ausschließen. Insofern steht auch diese Argumentationsweise des BFH entgegen dem ersten Anschein der Theorie nicht entgegen, dass wirtschaftliche Gründe für isolierte Teilakte die Annahme additiver, teleologisch fundierter Gesamtpläne nicht ausschließen.

Die Definition, wann hinreichende wirtschaftliche Gründe nicht mehr vorliegen, ist bei sich ergänzenden Teilschritten ohnehin kaum möglich, da sie ja gerade bestehen bleiben und im Ergebnis fortwirken. Die Künstlichkeit ist diesen Gesamtplänen keineswegs so auf die Stirn geschrieben, wie bei Self-Cancelling Geschäften. Im Gegenteil erfolgt die Zerlegung regelmäßig aus wirtschaftlicher Notwendigkeit heraus. Wann wirtschaftliche Gründe von hinreichender Beachtlichkeit vorliegen, wird so zur Wertungsfrage. Damit verkommt das Merkmal zu einem reinen Willkür folgendem Werkzeug, um mehraktige Gestaltungen beliebig verklammern oder entklammern zu können. Ein gut beratener Steuerpflichtiger wird zudem nur im Ausnahmefall keine wirtschaftlichen Gründe vorweisen können.⁶⁹

III. Autonomieunfähigkeit des Gesamtplans

Zuletzt ist ein weitgehend vernachlässigter Aspekt des Gesamtplans zu beachten. Weithin herrscht nicht nur die oben widerlegte Annahme einheitlicher Merkmale eines Gesamtplans vor. Es wird darüber hinaus – regelmäßig stillschweigend – angenommen, der Gesamtplan könne zumindest in gewissen Fällen auto-

63 Das gilt naturgemäß auch für Scheingeschäfte gem. § 41 Abs. 2 AO, die schon per definitionem mangels Durchführung keine Bedeutung haben können.

64 Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO, Rz. 288 f.

65 Z.B. Plötzliche Vermögensänderungen, die eine Rückholung des Kapitals erfordern (Darlehensfall).

66 Wenn die Finanzverwaltung in diesen Fällen die Verklammerung aufgrund wirtschaftlicher Gründe ablehnt, ist dies wohl primär fiskalischem Interesse geschuldet. Fehlerhaft

deshalb z.B. FG Münster v. 29.11.2012 – 3 K 3834/10 G, EFG 2013, 388; nunmehr mit abweichender Argumentation die Revision, Urt. v. 19.12.2015 – IV R 4/13, BFH/NV 2016, 677.

67 Vgl. BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012; BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158.

68 Vgl. BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012.

69 Vgl. nur Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO, Rz. 278, Fn. 6: Die Exkulpation ermögliche ein „Eldorado der Argumentation.“

nom, d.h. ohne das Hinzutreten weiterer Voraussetzungen zu einer Verklammerung führen.⁷⁰ Tatsächlich kann der Gesamtplan niemals allein zu einer Verklammerung führen.⁷¹

Das ergibt sich schon aus folgendem Gesichtspunkt: Der Gesamtplan beschreibt ausschließlich die relative Beziehung mehrerer Teilschritte zueinander. Weiteren materiellen Gehalt umfasst er nicht. Insofern verhält sich der Gesamtplan – zumindest mit den ihm allgemein zugeschriebenen Merkmalen – nicht zur „Zielrichtung“ des jeweiligen Teilschritts. Der Gesamtplan sagt insbesondere nicht, ob ein Teilschritt unter einem spezifischen Tatbestand überhaupt tatbestandsmäßig sein kann. Zur Subsumtion unter einen Tatbestand, der an objektive Vorgänge anknüpft (was hier zum wiederholten Mal relevant wird) befähigen naturgemäß nur solche Vorgänge, die auch objektiv dieser tatbestandlichen Umschreibung entsprechen. Nur aufgrund der subjektiven Beziehung eines Akts zu einem wie auch immer gearteten anderen Teilschritt kann die Subsumtion dagegen denklogisch nicht erfolgen. Gemeinsam geplant können potentiell auch sehr unterschiedliche, sicher nicht einem gemeinsamen Tatbestand unterfallende Maßnahmen sein.

1. Self-Cancelling Gesamtpläne

Eine Sonderrolle nehmen in dieser Hinsicht allerdings Self-Cancelling Gesamtpläne ein, was auf deren normativen Verankerung an § 42 AO beruht. Auch in diesen Fällen genügen die typischen Gesamtplanmerkmale nicht für eine Verklammerung. Hinzutreten muss als inhaltliche Komponente, dass die Teilschritte flüchtig sind, mithin die begründete Rechtsposition, an die der Steuertatbestand anknüpft, unmittelbar aufgehoben wird. Nur dann ist die Gestaltung auch „unangemessen“ i.S.v. § 42 AO. Es handelt sich im Grunde um genau den Aspekt, der diese Gesamtpläne von additiven Gestaltungen abgrenzt. Da dieser Unterscheidung nach dem Vorstehenden nicht nur ein ordnender, sondern ein materieller Gehalt zukommt, ist es zwingend erforderlich, dieses Merkmal auch tatsächlich zu prüfen.

Die Besonderheit dieses über die einheitliche Planung hinausgehenden Elements ist nun, dass es seinerseits abstraktionsfähig ist, mithin ungeachtet der spezifischen erschlichenen Steuernorm definiert werden kann. Denn ob sich zwei Geschäfte gegenseitig aufheben, kann ungeachtet der Frage bejaht werden, welche Richtung das Ausweichgeschäft konkret hatte. Insofern erfolgt eine Verklammerung in diesen Fällen, wenn (i) die Teilschritte sich aufheben und (ii) zwischen ihnen ein gesamtplanmäßiger Zusammenhang besteht, was jeweils abstrakt beantwortet werden

kann. Erst dieses doppelte Abstraktionsniveau rechtfertigt es, die Verklammerung in diesem Fall in Form eines allgemeingültigen Rechtsprinzips vor die Klammer zu ziehen. Das passt letztlich auch gut zur einheitlichen Rechtsgrundlage des § 42 AO bei self-cancelling Gesamtplänen und dessen Positionierung im Allgemeinen Teil zum Steuerschuldrecht in der Abgabenordnung.

Zugegeben wird diese Komponente des Sich-Aufhebens, der Flüchtigkeit bzw. der objektiven Gegenläufigkeit der Teilschritte in diesen Fällen oft zwanglos in den Gesamtplan integriert, wie schon die übliche Terminologie als „Self-Cancelling-Scheme“,⁷² „Ausweich- und Korrekturgeschäft“⁷³ oder „vorprogrammiertes Rückholverfahren“⁷⁴ zeigt. Es ist aber gleichzeitig zu erkennen, dass dieses Merkmal, weil es innerhalb der Gesamtplanprüfung nicht als eigenständiges Merkmal erkannt ist, regelmäßig vernachlässigt wird. Die Tragweite wird vermutlich wegen der fehlenden Einsicht des Differenzierungsgebots verschätzt. Dabei liegt gerade in diesem Merkmal eine entscheidende Stellschraube, welche Gestaltungen als unangemessen anzusehen sind und welche nicht.

Dies wiegt umso schwerer, als durchaus unterschiedlich beantwortet werden kann, wie ein „Sich-Aufheben“ im Rahmen der Self-Cancelling Geschäfte zu definieren ist. Eine Diskussion dazu findet gerade wegen der Vernachlässigung des Merkmals auf systematischer Ebene nicht statt.

Bei strenger Betrachtung können es nur solche gegenläufigen Rechtsgeschäfte sein, die sich vollkommen aufheben; dazu müssen sich Ausweich- und Korrekturgeschäft auf dieselbe Ebene desselben Wirtschaftsguts beziehen. Nur dann verbleibt per Saldo das besagte wirtschaftliche *nullum*. Der BFH dagegen lässt in vielen Fällen die Saldierung auf unterschiedlichen Ebenen desselben Wirtschaftsguts zu. Z.B. wird im o.g. Darlehensfall mit der Schenkung die Vermögenssubstanz übertragen. Die Rückgewähr in Form des Darlehens bezieht sich nur auf die Nutzungsebene, was sich schon daran offenbart, dass das Kind die Darlehensforderung veräußern oder die Forderung gegen die Eltern vollstrecken könnte. Sobald man wie der BFH auch diese weiter verstandene Saldierung für unangemessen erklärt, wird die Anwendung des § 42 AO mittels des Gesamtplans dahingehend erweitert, dass nicht mehr nur eine wirtschaftliche „Nullgestaltung“ unangemessen ist, sondern darüber hinaus die betriebliche Fremdfinanzierung trotz vorhandener Barmittel. So ist bei den Darlehensfällen allein anstößig, dass der Steuerpflichtige Geld zur privaten Verwendung (Unterhaltszahlung) entnimmt und gleichzeitig das betriebliche Ergebnis durch Fremdfinanzierung verschlechtert.⁷⁵ Dann fragt sich aber zugleich, wie sich dies mit der dem Steuer-

⁷⁰ Spindler nennt dies „uneingeschränkte Anwendung“ des Gesamtplans, DStR 2005, 1 (4 f.).

⁷¹ Gl.A. Schmidtman, DStR 2015, 57 (60).

⁷² Lord Wilberforce, zitiert nach Nevermann, Justiz und Steuerumgehung, 1994, S. 179 ff.

⁷³ Böckli, FS Cagianut, 1990, S. 289.

⁷⁴ Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO, Rz. 390.

⁷⁵ Wenn man dagegen v.a. die Darlehensgewährung durch das eigene Kind als anstößig empfindet, dürfte dies nur

unter Anwendung der Angehörigenrechtsprechung missachtet werden, und das nur, wenn das Darlehen nicht fremdüblich ausgestaltet ist. Dies ist keine Frage des Gesamtplans. Man erkennt, dass der Darlehensfall eine Kumulation von Missbrauchsverdächtigen Gestaltungen enthält; die Kumulation kann aber nicht von der Prüfung entbinden, ob die Grenze zum Missbrauch in die eine oder andere Richtung tatsächlich überschritten ist. So verstärkt BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374.

pflichtigen grundsätzlich zugestandenen Finanzierungsfreiheit als Ausfluss des objektiven Nettoprinzip und mit dem Veranlassungsprinzip verträglich und warum man nicht z.B. auch *Sale-and-lease-back*-Geschäften ebenfalls die Anerkennung versagt, wenn ein Gesamtplan zwischen „Sale“ und „Lease-Back“ vorliegt (was immer der Fall sein dürfte). Mit anderen Worten: Ein Gesamtplan, der auch unvollkommene Saldierungen auf verschiedenen Ebenen erfasst, weitet das Unangemessenheitsverdict erheblich aus. Die Entscheidung wird regelmäßig zur Gefühlsjurisprudenz, weil begründet werden müsste, aber nicht begründet werden kann, welche betrieblich veranlassten Fremdfinanzierungen negiert werden sollen und welche nicht. So ist es wenig verwunderlich, dass der Gesamtplan auch sonst die Tendenz hat, unter Überspielung des Veranlassungszusammenhangs gegen Fremdfinanzierungen vorzugehen.⁷⁶

Neben dieser Frage muss auch problematisiert werden, ob sich Ausweich- und Korrekturgeschäft auf dasselbe Wirtschaftsgut beziehen müssen, oder ob hier Rückabwicklungen mit art-, wert- oder funktionsgleichen Wirtschaftsgütern ebenfalls erfasst sind.⁷⁷ Die Auswirkungen sind nicht derart erheblich wie bei der Ebenendiskussion. Gleichwohl solle die Frage thematisiert werden und auf der Basis systematischer Argumente gelöst werden. M.E. ist es bei einem Korrekturgeschäft mittels vertretbarer Wirtschaftsgüter ohne weiteres begründbar, dass dies zu einer unangemessenen Saldierung führt, die § 42 AO unterfällt. Anders sollte es sein, wenn es sich mit eigenständigen und nicht vergleichbaren Rechten und Pflichten einhergehende unververtretbare Wirtschaftsgüter handelt.⁷⁸

2. Dreiecksgestaltungen

Ähnlich, aber nicht deckungsgleich muss das hinzutretende inhaltliche Moment bei den strukturverwandten Dreiecksgestaltungen definiert werden, mithin was in diesen Fällen noch als „Sich-Aufheben“ angesehen werden kann. Auch hier gilt, dass dies sich abstrakt für alle derartigen Fälle bestimmen lässt. Klar ist, dass eine vollständige Saldierung nicht zu fordern ist, da diese aufgrund der „Weiterreichung“ gar nicht denkbar ist. Vielmehr kann hier der Kreis des § 42 AO mit guten Argumenten weiter gezogen werden. Wenn ein Steueratbestand ausnahmsweise nur an solche Verkehrsakte anknüpft, die gerade zwischen zwei in einer besonderen Beziehung stehenden Personen erfolgen, dann ist es folgerichtig, diesen Vorteil schon dann zu versagen, wenn die derart qualifizierte Zielperson den Verkehrsgegenstand gar nicht behalten soll und tatsächlich nicht behält. Insofern entfällt die Rechtfertigung für die Steuerfolge bei qualifizierten Akten nicht erst wie bei unqualifizierten Akten mit der Flüchtigkeit des Gesamtgeschäfts im Sinne einer

„Nullbewegung“, sondern bereits mit einer Flüchtigkeit des qualifizierenden Elements.

3. Additive Gesamtpläne

Besonders große Bedeutung bekommt das inhaltliche Element bei additiven Gesamtplänen. Hier ist zu berücksichtigen, dass keine Abstraktion möglich ist, weil, wie die Anknüpfung an die jeweiligen materiellen Steuernormen schon zeigt, die Vielfalt dieser spezifischen Steuernormen zu beachten ist. Verallgemeinernd kann man nur zwei Grundvoraussetzungen nennen, die eine Verklammerung im Rahmen additiver Gesamtpläne zwingend voraussetzt: Zum einen muss der Tatbestand überhaupt einer ausgreifenden Betrachtung offen stehen. Nur dann ist ein Fenster geöffnet, das überhaupt mittels eines Gesamtplans konkretisiert werden kann. Es handelt sich letztlich um die dem Gesamtplan selbst vorgelagerte Frage seiner Anwendbarkeit, die insbesondere bei den jüngeren und restriktiven Urteilen in Bezug auf § 6 Abs. 3 EStG und §§ 20, 24 UmwStG deutlicher, aber noch nicht in aller Klarheit als solche beschrieben wird.⁷⁹ Zweitens muss auch der konkrete Teilschritt, der einbezogen werden soll, tatbestandsmäßig sein. Dies wird beispielsweise im jüngsten Gesamtplanurteil zu §§ 16, 34 EStG deutlich, in dem trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit des Gesamtplans solche Ausgliederungen für unschädlich erachtet wurden, die sich auf ihrerseits begünstigungsfähige Teileinheiten beziehen (Ausgliederung eines ganzen Mitunternehmeranteils oder eines fiktiven Teilbetriebs).⁸⁰

Es ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob Gestaltungen diesen Vorgaben entsprechen, bevor deren Teilschritte unter den Grundsätzen des Gesamtplans zusammengefasst werden können. Erfolgt dies sorgfältig, bedarf es auch nicht mehr der fehlerhaften Hilfslösung, das Vorliegen eines Gesamtplans wegen wirtschaftlicher Bedeutsamkeit der Teilschritte im Ergebnis abzulehnen.

IV. Plan in Einzelakten

Eine Warnung sei im Zusammenhang mit dem Vorstehenden adressiert. Vor kurzem hat der BFH mit dem sog. „Plan in Einzelakten“ einen negativ abgrenzenden Antagonisten zum Gesamtplan geschaffen, der – wiederum anhand abstrakter Voraussetzungen – bestimmen soll, wann eine Verklammerung nicht erfolgt.⁸¹ Ein solcher Plan in Einzelakten setzt im Gegensatz zum Gesamtplan voraus, dass für eine gemeinsam geplante Gesamtgestaltung wirtschaftliche Gründe vorliegen. Teilweise wurde diese Kreation – wohl vor allem weil der ungeliebte Gesamtplan wenigstens im Ergebnis beschränkt wurde – begrüßt.⁸²

76 Vgl. z.B. beim „Zwei-Konten“-Modell, Vorlagebeschluss des BFH an den Großen Senat v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882; dazu *Söffing*, BB 2004, 2777 (2782).

77 Für Letzteres *Förster*, FS Korn, 2005, S. 8, Fn. 22.

78 Z.B. bei der Überkreuzvermietung von Wohnungen, vgl. BFH v. 19.6.1991 – IX R 134/86, BStBl. II 1991, 904. Krit. auch *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 AO, Rz. 418.

79 BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFHE 247, 449. Deutlicher in der Literatur: *Herlinghaus*, FR 2014, 441 (448).

80 BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797; zuvor bereits BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726.

81 BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158.

82 *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1148 (1148); *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 11/2014, Anm. 2.

Schon auf den ersten Blick lässt sich erkennen, dass dieser Plan in Einzelakten mit der soeben aufgebauten differenzierten Betrachtung des Gesamtplans unter Beachtung von normspezifischen, neben den Gesamtplan tretenden Voraussetzung genauso unvereinbar ist wie der Gesamtplan bei einheitlicher Betrachtung selbst.⁸³ Es ist zu hoffen, dass über den Plan in Einzelakten einem Fehler des Gesamtplans nicht zu Kontinuität in der Rechtsanwendung verholfen wird, obwohl er diesen gerade korrigieren sollte. Diese Gefahr ist angesichts des „scheingriffigen“ und daher voraussichtlich wirkmächtigen Begriffs nicht zu unterschätzen.

V. Ergebnis

Die Untersuchung zeigt, dass der Gesamtplan ein vielschichtigeres Argumentationsmuster ist, als dies allgemein angenommen wird. Die Anerkennung unterschiedlicher Strukturprinzipien innerhalb der Gesamtplanfälle mit sich jeweils unterscheidenden Rechtsgrundlagen führt zum unterschätzten Erfordernis zwingend zu differenzierender Voraussetzungen für eine Verklammerung. Andernfalls realisiert sich die frühzeitig erkannte Gefahr der „Verselbständigung“ des Gesamtplans;⁸⁴ er überdeckt dann die korrekte Subsumtion unter steuerliche Tatbestände. Was *Knobbe-Keuk* für Prinzipien⁸⁵ und *Drüen* für Theorien⁸⁶ formuliert haben, muss erst Recht für das Schlagwort Gesamtplan gelten: Ein Schlagwort darf nicht mit dem Steuertatbestand gleichgesetzt werden. Nur unter der Prämisse dieser Differenzierung darf dem Gesamtplan auch weiterhin Bedeutung zukommen.

Allein in Gestaltungen mit sich aufhebenden Zwischenschritten, sei es in Form von Ausweich- und Korrekturgeschäften, sei es in Form von Dreiecksgestaltungen, kann auf einer abstrakten und einheitlichen Ebene als allgemeiner Rechtsgrundsatz über die Zusammenfassung von Teilschritten entschieden werden. Dies ist der Kern des einheitlichen Gesamtplanar-

guments, das in den letzten Jahren so erheblich erweitert wurde. Nähert man sich diesen beiden Fallgruppen über den Gesamtplan und mit einer genauen Definition des neben den Gesamtplan tretenden inhaltlichen Elements, ist erstaunlich, wie greifbar im Ergebnis eine Präzisierung des ansonsten undefinierbaren Unangemessenheitskriteriums des § 42 AO wird. Dies legt zugleich den Schluss nahe, dass diese Fälle eines kombinatorischen Zusammenspiels sich aufhebender Teilschritte den absoluten Kern eines richtig verstandenen § 42 AO darstellen.⁸⁷

Bei additiven Gesamtplänen wird es zwar im Ergebnis regelmäßig auf eine gesamtplanartige Argumentation hinauslaufen. Angesichts der Vielfalt der jeweiligen einschlägigen Rechtsgrundlagen mit ihren individuellen Voraussetzungen darf zur Subsumtion jedoch nicht *a priori* vom abstrakt verstandenen Gesamtplan ausgegangen werden. Insoweit ist eine Aufgabe des jetzigen Gesamtplanverwendungs erforderlich.

Auch wenn in jüngster Zeit die Erkenntnis gereift ist, dass der Gesamtplan in seiner jetzigen Anwendungsbreite und Abstraktion nicht mehr tragbar ist, fehlt den Einschränkungsvorhaben des BFH doch teilweise der dogmatische Maßstab, anhand dessen die erstrebte Restriktion erfolgen soll. Die Folge sind nicht nur sehr unterschiedliche Lösungsvorschläge,⁸⁸ sondern auch vermehrte sachliche Fehleinschätzungen in der Argumentation, die nur im Ergebnis zu gerechtfertigten Lösungen kommen. Eine erhöhte Rechtssicherheit in der Gesamtplananwendung konnte so trotz der im Grundsatz richtigen stärkeren Ausdifferenzierung nicht erlangt werden. Das ist insbesondere deshalb zu bedauern, weil der richtig verstandene Gesamtplan auch in der Sache berechtigt ist und – was bisher nicht adressiert wird – die sinnvollste und schonendste Methode darstellt, um eine Beziehung zwischen Teilschritten zu begründen.⁸⁹ Ob man sich von der verbrauchten Terminologie lösen sollte, um eine Zäsur gegenüber der uferlosen Gesamtplananwendung der Vergangenheit zu setzen, ist eine andere Frage.

83 Im Übrigen handelt es sich im Urteil um einen der typischen Fälle, in denen fälschlich zunächst die Anwendbarkeit eines Gesamtplans angenommen wurde, und sodann wegen wirtschaftlicher Gründe das Vorliegen eines Gesamtplans abgelehnt wurde. Und dass, obwohl es sich um einen Fall zugunsten des Steuerpflichtigen handelte, mit der Folge, dass eine angenommene völlige Künstlichkeit der Gestaltung unter dieser Begründung zur Privilegierung führen müsste – ein kaum erträgliches Ergebnis.

84 *Crezelius*, FR 2003, 537 (541).

85 Vgl. *Knobbe-Keuk*, FS RFH-BFH, 1993, S. 305.

86 *Drüen*, FS Lang, 2010, S. 73.

87 Vgl. *Hahn*, DSStZ 2006, 431 (440 f.).

88 Vgl. neben dem angesprochenen „Plan in Einzelakten“ nur den Versuch des IV. Senats, eine Ausgliederung gem. § 6 Abs. 5 EStG vor § 6 Abs. 3 EStG „ausnahmsweise“ wegen der „gleichrangigen Anwendbarkeit“ sogar taggleich zuzulassen, BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFHE 238, 135 oder die Argumente in BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638.

89 Die Alternative wären z.B. in der Regel überschießende objektive Sperrfristen wie z.B. in § 1 Abs. 2a GrEStG; krit. ggü. solchen z.B. *Hey*, StuW 2008, 167 (167 f.).

Die Herausgeberschaft von STEUER UND WIRTSCHAFT möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahrgang 2016 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereicherter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. KAY BLAUFUS

Leibniz Universität Hannover

Prof. Dr. MARKUS DILLER

Universität Passau

Prof. Dr. EVA EBERHARTINGER

Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. SEBASTIAN EICHFELDER

Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

Prof. Dr. GUIDO FÖRSTER

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. JOCHEN HUNSDOERFER

Freie Universität Berlin

Prof. Dr. ANDREAS OESTREICHER

Georg-August-Universität Göttingen

Prof. Dr. MICHAEL OVERESCH

Universität zu Köln

Prof. Dr. ERICH PUMMERER

Universität Innsbruck

Prof. Dr. SEBASTIAN SCHANZ

Universität Bayreuth

Prof. Dr. WOLFRAM SCHEFFLER

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Prof. Dr. ULRICH SCHREIBER

Universität Mannheim

STATISTIK

für die Jahrgänge 2015 und 2016

Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge	
Durchschnittliche Begutachtungsdauer:	ca. 35 Tage
Ablehnungsquote:	ca. 56 %