Editorial

Editorial

Nach der Ankündigung im Editorial des Jahrgangs 2016 ist es nun Realität: Steuer und Wirtschaft *ist* online! Die Zeitschrift ist in die Datenbankwelt des Otto Schmidt-Verlages integriert[1] – verfügbar ab dem Jahrgang 2000 und elektronisch mit anderen Quellen voll verlinkt. Das Datenbankarchiv wird Bestandteil Ihres Steuer und Wirtschaft-Abonnements. Sie erhalten Ihren Zugangscode mit diesem Heft. Erstmalig kann beim Verlag auch ein allein elektronisches Markenmodul bezogen werden. Damit werden die Inhalte von Steuer und Wirtschaft Bestandteil des sich rasant fortentwickelnden computergestützten Expertensystems im Steuerrecht.

Die Rechtsanwendung selbst liegt indes nach wie vor in menschlicher Hand. Eine der spannendsten Zukunftsfragen dürfte sein, ob die Digitalisierung von Rechtstexten irgendwann auch zu einer Automatisierung der Rechtsanwendung führen wird. Lange Zeit wurde die Vision vom Subsumtionsautomaten belächelt, schlicht weil die technischen Möglichkeiten fehlten. Das hat sich grundlegend geändert. Wie der in diesem Heft auf S. 95 ff. abgedruckte Tagungsbericht einer im November 2016 von *Ekkehart Reimer* und *Heribert Anzinger* veranstalteten internationalen Konferenz zeigt, ist *Legal Tech* heute keine Utopie mehr. Die Automatisierung des Steuervollzugs hat mit dem Mitte 2016 verabschiedeten Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens[2] bereits in den Besteuerungsalltag Einzug gehalten. Die Digitalisierung wird aber auch vor dem materiellen Recht nicht haltmachen, nicht haltmachen können, wenn nennenswerte Effizienzgewinne erzielt werden sollen. Das Steuerrecht ist prädestiniert, diese Entwicklungen aufzunehmen. Wie das Massengeschäft von Versicherungen und Banken schreit das steuerliche Massenfallrecht geradezu nach „Dunkelverarbeitung". Standardisierung könnte die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterstützen. Der Ausweis der Steuerschuld als konkreter Geldbetrag suggeriert die Berechenbarkeit der Rechtsanwendung. Vor dem Hintergrund der heutigen in hohem Maße interpretationsbedürftigen und wertungsoffenen Steuergesetze ist dies ein Trugschluss. Aber möglicherweise wird die Programmierbarkeit eines Tages das Design unserer Steuerrechtsnormen bestimmen, vielleicht sogar Vorrang beanspruchen vor verfassungsrechtlichen Anforderungen, wie sie *Paul Kirchhof* im diesjährigen Eröffnungsbeitrag auf S. 3 ff. in Erinnerung ruft. Lassen sich die Wertungen des menschlichen Rechtsanwenders durch künstliche Intelligenz reproduzieren und ersetzen? Oder kann entsprechende Rechtssetzung die Wertung bei der Rechtsanwendung verzichtbar machen, indem unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln durch kleinteilige Kodifikationen im Stil von Verwaltungsvorschriften ersetzt werden? Den Trend hierzu beobachten wir schon heute. Das Problem der Unübersichtlichkeit derartiger Regelwerke mag der Computer lösen, aber lässt sich die komplexe Lebenswirklichkeit wirklich so engmaschig abbilden? Ist Recht als Computersprache überhaupt noch dem demokratischen Rechtssetzungsprozess zugänglich? Viele offene Fragen! Umso wichtiger ist es, über Rechtssetzungs- und Rechtsanwendungsmethodik im Steuerrecht nachzudenken. Steuer und Wirtschaft ist gerade für derartige Grundlagenbeiträge das richtige Medium.

Im Wahlkampfjahr 2017 steht außerdem die Formulierung steuerpolitischer Forderungen für die nächste Legislaturperiode an. Traditionell spielt das Steuerrecht in Bundestagswahlkämpfen eine bedeutende Rolle. Das steuerwissenschaftliche Schrifttum hat sich in den letzten Jahren mit eigenen Reformvorschlägen dagegen deutlich zurückgehalten. Dies wirft die Frage auf, ob wir überhaupt großangelegte Steuerreformen brauchen, und wenn ja, in welchen Bereichen? Oder geht es nur um kleine Korrekturen, um die Umsetzung internationaler und europäischer Vorgaben?

Vor der Forderung nach Veränderung muss die Bestandsaufnahme stehen. Besonders zwei Bereiche bedürfen hier besonderer Beobachtung: Das Unternehmensteuerrecht einerseits, das Internationale Steuerrecht andererseits. Seit den Unternehmensteuerreformen 2000[3] und 2008[4] ist das Unternehmensteuerrecht keiner systematischen Analyse mehr unterzogen worden. Die damaligen Reformen waren standortpolitisch motiviert. Ob die damals ergriffenen Maßnahmen die Reformziele auch heute noch erreichen, ist also nicht rein national zu beurteilen, sondern nur bei Einbettung in das europäische und internationale Umfeld[5]. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber anfänglich systematisch saubere Lösungen an vielen Stellen zurückgedrängt hat. Sowohl Bemessungsgrundlageeffekte als auch der Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze werfen die Frage auf, ob eine neuerliche Reform vonnöten ist.

Einer systematischen Gesamtschau bedarf dringend auch der gesamte Bereich des deutschen Internationalen Steuerrechts. Bevor der Gesetzgeber zur Umsetzung internationaler und europäischer Vorgaben sowie aus eigener Motivation heraus immer neue, vorwiegend der Missbrauchsvermeidung dienende Vorschriften normiert, muss er sich einen Überblick über das bestehende Normengeflecht verschaffen. Hierzu gehört schön längst nicht mehr nur das AStG, sondern gerade auch die Vielzahl der in EStG, KStG und GewStG eingestreuten Vorschriften, die zum Teil, wie etwa § 8b Abs. 4 KStG oder § 4h EStG, ihre Genese aus dem Internationalen Steuerrecht – aus europarechtlichen Grün-

1 www.otto-schmidt-online.de.
2 BGBl. I 2016, 1679.
3 StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.
4 Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.
5 Insofern zweifelnd *Spengel/Bräutigam/Evers*, DB 2014, 1096 (1097 ff.); *Spengel/Bräutigam*, Ubg 2015, 569 (573 ff.).

den – gar nicht mehr erkennen lassen. Das Zusammenspiel der Normen des Internationalen Steuerrechts, ihre Erforderlichkeit und Effektivität sind trotz der Vielzahl von Beiträgen zu diesem Bereich (s. in diesem Heft S. 48 ff.) nicht ausreichend erforscht.

Zwingend scheint spätestens in der kommenden Legislaturperiode die Grundsteuerreform. Schon vor dem Hintergrund des Verdikts des BFH[6] und der Verfahren beim BVerfG[7] steht der Gesetzgeber unter Handlungsdruck. Dabei wirft der jetzt vorliegende Reformentwurf[8] mit dem neuartigen Konzept des Kostenwertes zahlreiche Fragen sowohl praktischer als auch theoretischer Natur auf. Insbesondere wird zu beantworten sein, ob sich auf der Grundlage historischer Ausgaben die Leistungsfähigkeit des aktuellen Grundstückseigentümers messen lässt. Oder entfernen wir uns hier ganz vom Leistungsfähigkeitsprinzip als einzig sachgerechtem Besteuerungsmaßstab? Schwierig ist die Rolle des BVerfG in diesem Stadium der Gesetzgebung. Könnte es über die derzeitige Grundsteuer entscheiden, ohne zugleich den Reformvorschlag in den Blick zu nehmen? Das Problem sich überholender Verfahren haben wir allenthalben. Wie werden sich die Nachbesserungen durch die Aufnahme der Stille-Reserven- und der Konzernklausel sowie der neue § 8d KStG auf die Beurteilung des Normenkontrollantrags zu § 8c KStG[9] auswirken? Welchen Einfluss wird der europäische Vorschlag einer Zinsschranke[10] im § 4h EStG-Verfahren vor dem BVerfG[11] haben?

Dass es einer wirkungsvollen Kontrolle und klarer Aussagen des BVerfG mehr denn je bedarf, zeigt indes das hinter uns liegende Gesetzgebungsverfahren zur Erbschaftsteuerreform[12]. Es stellt nicht nur dem Ablauf nach, sondern auch hinsichtlich der erzielten Ergebnisse einen steuerpolitischen Tiefpunkt dar und es bietet neue verfassungsrechtliche Angriffsflächen.

Beharrlich vermieden wurde im Rahmen der Erbschaftsteuerreform eine Grundsatzdiskussion, inwieweit das Steuerrecht zur Umverteilung von Einkommen und Vermögen eingesetzt werden soll. Politisch ist dies oft die zentrale Frage und wird wohl auch den Wahlkampf 2017 wieder prägen. Handelt es sich allein um eine politische Frage oder kann auch die Steuerwissenschaft hierzu beitragen? Wie bedeutsam Verteilungswirkungen von Steuern sind, belegen Reformprozesse, in denen es häufig zentral um die Frage nach Verlierer-/Gewinnerpositionen geht.

Köln, im Januar 2017 JOHANNA HEY

6 BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.
7 1 BvL 11/14 und 2 BvR 287/11.
8 BR-Drucks. 515/16.
9 2 BvL 6/11.
10 S. Art. 4 der Anti Tax Avoidance Directive, abrufbar unter http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10539-2016-REV-2/de/pdf.
11 2 BvL 1/16.
12 Gesetz v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

Abhandlungen

Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse

Prof. Dr. Dres. h.c. PAUL KIRCHHOF, Heidelberg*

Inhaltsübersicht

I. Besteuerung nach staatsrechtlichen Prinzipien
1. Staatsverständnis bestimmt Staatsfinanzierung
2. Bereichsspezifische Unterscheidungen
II. Der steuerliche Belastungsgrund
1. Entlastung des Gleichheitssatzes durch die Eigentumsgarantie
2. Belastung des Eigentümers, Entlastung der übrigen Freiheitsberechtigten
3. Geld als Schutzgut des modernen Verfassungsstaates
III. Die Belastungsstruktur des deutschen Steuerrechts
1. Einsichtigkeit der Steuergegenstände
2. Folgerichtige Ausführung der Belastungsentscheidungen
a) Politisches Entscheiden und folgerichtiges Denken
b) Folgerichtigkeit im Steuerrecht
IV. Die durch Gesetz herstellbare Gleichheit
1. Der Auftrag zu verallgemeinern
2. Verallgemeinern und Typisieren
3. Das Parlament als Generalist
4. Der steuerlich geplante Grenzfall
5. Lenkungsteuern
a) Rechtfertigung der Wahlschuld
b) Fremdkörper im Gesamtsystem des GG
c) Maßstäbe des BVerfG
V. Der Gleichheitssatz als Strukturprinzip des Steuerstaates

Gleichheit „vor dem Gesetz" – dem Unterscheidungsinstrument des Staates – fordert im Steuerrecht sachgerechte, einleuchtende Belastungsunterscheidungen je nach Zahlungsfähigkeit – dem Eigentum – des Pflichtigen. Gerechtfertigt ist eine Steuer, die auf den Gegenstand zugreift, der durch Nutzung der in Deutschland herrschenden Erwerbsbedingungen erworben worden ist (Allgemeinäquivalenz). Der Gesetzgeber hat die daraus folgenden Belastungsprinzipien nach der Rspr. des BVerfG allgemein, folgerichtig, vollzugsgerecht auszugestalten.

With regard to tax law matters, equality "before the law", the distinctive feature of the state, requires appropriate, plausible differences in financial burden according to a taxpayer's ability to pay. A tax is justified in case that the tax accesses an object that was acquired through the prevailing acquisition conditions in Germany (referred to as general equivalence). As a consequence, the German legislator is obliged to design the subsequent principles of financial burden in concert with the prevailing case law of the German Federal Constitutional Court: the design of the principles has to be general, conherent (folgerichtig), and enforceable.

I. Besteuerung nach staatsrechtlichen Prinzipien

Das Steuerrecht ist Ausdruck von Rechtsgedanken. Viele Teilgebiete des Rechts werden von ihrem tatsächlichen Gegenstand bestimmt, empfangen ihre Prinzipien aus dessen Gesetzmäßigkeiten. Das Umweltrecht schützt und pflegt die vorgefundene Natur. Das Recht der Gefahrenabwehr und Gefahrenvorsorge wehrt tatsächliche Gefahrenlagen ab und beseitigt Störungsfolgen. Das Berufsrecht regelt Qualifikationsanforderungen je nach Eignung für die spätere Tätigkeit und sichert die Qualität der Berufsleistung. Das Arzneimittelrecht gewährleistet die Wirksamkeit von Medikamenten. Das Sozialrecht befriedigt einen tatsächlichen Bedarf.

1. Staatsverständnis bestimmt Staatsfinanzierung

Die Finanzierung des Staates beansprucht Finanzmittel, die vorhanden sind oder sein sollen, die aber je nach den rechtlichen Vorstellungen über Staat, Wirtschaft und Gesellschaft definiert werden. Das römische „tributum"[1] finanzierte den Staat aus einer Kriegsanleihe, die aus der Kriegsbeute refinanziert wurde, den Staat also zu ständigen Eroberungskriegen drängte. Im Rahmen von Lehensverhältnissen[2] hatten die Bürger für die Obrigkeit zu arbeiten, statteten diese durch ihre Arbeitskraft mit Handlungsmitteln aus. Königreiche finanzierten ihren Finanzbedarf oft aus dem Ertrag der Domänen des Königs,[3] später auch aus den Erträgen aus Monopolen, Bergregalen oder sonstigen Hoheitsrechten.[4] Matrikularbeiträge der Reichsstände wurden als Entgelt für die Reichsunmittelbarkeit und die territoriale Unabhängigkeit gezahlt,[5] bestimmten also politische Abhängigkeiten und Einflussnahmen nach der Macht des Geldes. Erst mit Entstehen des modernen Staates, seines durch die Staatsverwaltung und ein stehendes Heer wachsenden Finanzbedarfs und die Ausbildung einer Geldwirtschaft wird die Steuer zum Hauptfinanzierungsinstrument der öffentlichen Hand, der Staat zum Steuerstaat.[6]

* *Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof* ist Seniorprofessor distinctus für Staats- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Bundesverfassungsrichter a.D.

1 Zum römischen „tributum" vgl. *v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 4. Aufl. 1878, 226; *Philipp*, Tributum und tributus, in Kroll/Mittelhaus, Paulys Real-Encyclopädie der Classischen Altertumswissenschaft, 13. Halbbd. 1939, 1 (7, 54, 61); *Stolleis*, Pecunia Nervus Rerum, 1983, 63 ff.

2 *M. Weber*, Grundriß der Sozialökonomie, Bd. III, 1922, 729 ff.

3 *Häuser*, Abriss der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in HdbFW, Bd. I, 3. Aufl. 1977, 3 (27); *Tautscher*, Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft bis zum Ausgang des 18. Jahrhunderts, in HdbFW, Bd. I, 2. Aufl. 1952, 382 (385 f.).

4 *Häuser* (FN 3), 29; *Tautscher* (FN 3), 384.

5 *Häuser* (FN 3), 31; *Th. Mayer*, Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts, in HdbFW, Bd. I, 2. Aufl. 1952, 236 (242).

6 *Schäffle*, in v. Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaften, Bd. I, 1895, 74 (107); *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, 8, 15 f.; *Vogel*, in HStR Bd. II, 3. Aufl. 2003, § 30

Auch die Steuer bemisst sich nach staatsrechtlichen Grundvorstellungen. Entgilt sie die vom Staat gewährte Sicherheit, so ist Steuerschuldner die geschützte Person, Steuergegenstand sind Person und Vermögen; eine Kopf- und Vermögensteuer ist gerechtfertigt.[7] Schuldet der Bürger dem Staat den Einsatz seiner Arbeitskraft und seines Vermögens, bemisst sich die Steuerlast nach den erwarteten Erwerbsanstrengungen für das Gemeinwohl, belastet also den Sollertrag von Grundstücken und Gewerbebetrieben, teilweise auch von Köpfen.[8] Gewährt der Staat Erwerbsfreiheit, fördert er vor allem Wohlstand und Genuss seiner Bürger, so wird Angebot und Handel mit Konsumgütern zum Steuergegenstand, die indirekte Steuer zum Prinzip.[9] Versteht sich der Staat hingegen mehr als Produktivitätsgemeinschaft mit seinen Bürgern, greift die Steuer auf den Zuwachs an Wirtschaftsgütern, auf Ertrag und Einkommen zu.[10] Der Gleichheitssatz gewinnt seinen Vergleichsmaßstab in der Perspektive von Wertungen und Prinzipien, die den Steuerzugriff auf Arm oder Reich, Arbeitskraft oder Zahlungskraft, Einkommen, Kaufkraft oder Vermögen ausrichten.

2. Bereichsspezifische Unterscheidungen

Diese Wertungen und Prinzipien sind heute im Grundgesetz geregelt. Diese Verfassung, die im X. Abschnitt die Finanzierung des Staates resümierend in das Gesamtgefüge der Verfassung einordnet und dabei wie selbstverständlich von einer Steuerfinanzierung ausgeht,[11] entwickelt zwar kein eigenständiges Besteuerungssystem, enthält aber insbesondere in den Grundrechten klare Besteuerungsmaßstäbe. Nach Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Dieser Gleichheitssatz behauptet nicht die Gleichheit aller Menschen, erkennt und anerkennt durchaus, dass Arm und Reich für die Besteuerung verschieden sind. Er fordert die Gleichbehandlung durch das staatliche Unterscheidungsinstrument des Gesetzes, also eine Gleichheit je nach Verschiedenheit, eine gesetzliche Unterscheidung, die „je nach Eigenart des zu regelnden Sachbereichs“[12] von einem „vernünftigen oder sonstwie einleuchtenden Grund“ gerechtfertigt ist.[13] Der Steuergesetzgeber hat also die je nach Eigenart des Steuerrechts vernünftigen oder sonstwie einleuchtenden Steuergegenstände, Bemessungsgrundlagen, Schuldner und Steuersätze zu regeln.

Nun wird gelegentlich eingewandt, dieser Gleichheitssatz bliebe mit seinem Maßstab des einleuchtenden Grundes für das Steuerrecht konturenlos, weil das Ziel der Besteuerung, den Staat mit Haushaltsmitteln auszustatten, durch jede Steuer erreicht werde, damit auch eine enteignende oder eine den Reichen verschonende und den Armen belastende Steuer gerechtfertigt werden könne. Doch dieser Einwand verkennt den „bereichsspezifischen“ einleuchtenden Grund. Gleichheit vergleicht nicht allgemein die Menschen, sondern „bereichsspezifisch“ die Menschen in ihrer konkreten Lebenssituation, steuerlich also in ihrer Fähigkeit, Steuern zu bezahlen. Wie eine Enteignung nicht allgemein nach der Frage beurteilt wird, wie viele Grundstücke der Staat braucht, sondern die konkrete Inanspruchnahme eines bestimmten Grundstücks für ein bestimmtes Straßenvorhaben zu rechtfertigen ist, so bemisst sich die Steuer nicht allgemein nach der Frage, wieviel Erträge der Staat benötigt, sondern ob und wie der Bürger in seinem Einkommen, seiner Kaufkraft, seinem Erbe belastet werden darf. Zu rechtfertigen ist die Teilhabe des Staates am individuellen Einkommen, an der individuell eingesetzten Kaufkraft, an der empfangenen Erbmasse. Die Grundrechte schützen den einzelnen Menschen, fordern also die Rechtfertigung des ihn treffenden Eingriffs. Dieser Steuerzugriff auf den individuellen Steuergegenstand gibt dem Steuerrecht Kriterien für Übermaß und Gleichmaß.

Rz. 51 f.

7 *Pufendorf*, De jure naturae et gentium, 1672, liber VII cap. 4 § 7; liber VIII cap. 5 § 4 f.

8 *Schremmer*, Über „gerechte Steuern“. Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert, 1994, 14 ff.

9 *Popitz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz v. 28.5.1928, 3. Aufl. 1928, 2; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 2 ff., 1 ff.; *Widmann*, in FS P. Kirchhof, 2013, § 183 Rz. 1 ff.

10 Zur Entwicklung vgl. *v. Soden*, Nationalökonomie, Bd. III, 1808, § 552; Bd. V, 1811, §§ 1 f., 119 f.; *v. Schmalz*, Handbuch der Staatswirtschaftslehre, 1808, § 411.

11 Vgl. BVerfGE 14, 105 (111) – Branntweinmonopol; BVerfGE 21, 12 (26) – Allphasenumsatzsteuer; BVerfGE 31, 8 (16) – Gewinnspielautomat; BVerfGE 40, 56 (60 ff.) – Vergnügungssteuer; BVerfGE 42, 38 (40 ff.); BVerfGE 93, 121 (134) – Vermögensteuer; BVerfGE 120, 1 (26) – Abfärberegelung.

12 So ausdrücklich BVerfGE 75, 108 (157) – Künstlersozialversicherungsgesetz; vgl. auch BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 78, 249 (287) – Fehlbelegungsabgabe; BVerfGE 84, 239 (268) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 93, 319 (348 f.) – Wasserpfennig; BVerfGE 107, 127 (146) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfGE 110, 412 (432) – Teilkindergeld; BVerfGE 112, 268 (279) – Kinderbetreuungskosten; zur Sachgerechtigkeit insgesamt *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 82 ff.

13 BVerfGE 1, 14 (52) – Südweststaat, BVerfGE 17, 319 (330) – Bayerische Bereitschaftspolizei; BVerfGE 24, 236 – Aktion Rumpelkammer; BVerfGE 42, 374 (388) – Pfandleihgewerbe; BVerfGE 51, 1 (23) – Rentenauszahlung; BVerfGE 75, 108 (157) – Künstlersozialversicherungsgesetz; BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 82, 159 (180) – Absatzfonds; BVerfGE 83, 89 (107 f.) – Hundert-Prozent-Grenze im Beihilferecht; BVerfGE 83, 341 – Bahá'í; BVerfGE 84, 239 (268) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 90, 226 (239) – Kirchensteuer-Hebesatz; BVerfGE 93, 1 – Kruzifix; BVerfGE 93, 319 (348 f.) – Wasserpfennig; BVerfGE 93, 386 (397) – Auslandszuschlag; BVerfGE 94, 315 (326) – Zwangsarbeit; BVerfGE 102, 370 – Zeugen Jehovas; BVerfGE 103, 310 (318) – Beschäftigungszeiten öffentlicher Dienst (MfS/AfNS); BVerfGE 104, 356 – Schächtverbot; BVerfGE 105, 279 – Warnung vor „Jugendsekten“; BVerfGE 108, 52 (67 f.) – Barunterhaltsanspruch; BVerfGE 108, 282 – Kopftuchverbot; BVerfGE 109, 96 (123) – Alterssicherung für Landwirte; BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; BVerfGE 114, 258 (297 f.) – Private Altersvorsorge für Beamte; BVerfGE 115, 51 (61 f.) – Analoge Anwendung des § 79 Abs. 2 S. 3 BVerfGG; BVerfGE 123, 1 (23) – Spielgerätesteuer; die Formel wird auch im Erfordernis eines „vernünftigen, einleuchtenden Grundes“ vereinfacht BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 90, 226 (239) – Bemessung des Arbeitslosengeldes; BVerfGE 108, 52 (67 f.) – Barunterhaltsanspruch; BVerfGE 123, 1 (23) – Spielgerätesteuer, stRspr.

II. Der steuerliche Belastungsgrund

Die erste gleichheitserhebliche Entscheidung betrifft den steuerlichen Belastungsgrund. Der Steuergesetzgeber findet den rechtfertigenden Grund für eine Besteuerung in der finanziellen Leistungsfähigkeit des Menschen,[14] die ihn befähigt, die von ihm erwartete Steuer zu bezahlen. Der Gesetzgeber sucht also nicht – wie der Gerichtsvollzieher – irgendeine Zugriffsmöglichkeit, besteuert nicht dort, „wo etwas zu holen ist", sondern dort, wo die steuerliche Belastung durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt ist. Gerechtfertigt ist die Steuerlast gegenüber demjenigen, der die Steuerschuld in seiner Zugehörigkeit zur Erwerbs- und Tauschgemeinschaft der Inländer bezahlen kann, in dieser über Eigentum verfügt.

1. Entlastung des Gleichheitssatzes durch die Eigentumsgarantie

Der Gleichheitssatz wird wesentlich durch andere Unterscheidungstatbestände des Grundgesetzes, insbesondere durch die Freiheitsrechte entlastet. Freiheit ist das Recht, sich vom anderen zu unterscheiden, bietet dem Gleichheitssatz also einen sachlich rechtfertigenden Grund für Unterscheidungen.

Das BVerfG sagt von Anfang an, dass der Steuereingriff das Eigentum schonen muss, „nicht konfiskatorisch" sein, die Eigentums- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen nicht grundlegend verändern darf, als Sozialpflichtigkeit des Eigentums gerechtfertigt werden muss.[15] Dennoch hat das Grundrecht des Art. 14 GG im Steuerrecht lange nur geringe rationalisierende und mäßigende Kraft entfaltet. Der richtige Satz: „Art. 14 GG schützt nicht vor Auferlegung von Geldleistungspflichten" wurde als These missverstanden, Art. 14 sei nicht einschlägig. Doch schützt die Eigentumsgarantie nicht vor der Steuer, weil die Steuer die Bedingung der Eigentumsgewährleistung ist. Der Staat belässt die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit durch die Garantie von Art. 14 und Art. 12 GG in privater Hand, finanziert sich also nicht selbst durch Staatsunternehmen, sondern ist auf die steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens angewiesen. Die Besteuerung ist ein Kernelement der Eigentumsverfassung, die das erwerbswirtschaftliche Handeln grundsätzlich den Grundrechtsberechtigten zuweist, dem Staat einen eigentumskonformen Anteil am Erfolg dieses Handelns vorbehält.

Art. 14 GG öffnet das Privateigentum in der Pflichtigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG) und der Gemeinwohldienlichkeit des Eigentumsgebrauchs (Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG) für die Besteuerung. Demgegenüber sieht die Garantie der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) – jenseits einer herkömmlichen allgemeinen, für alle gleichen öffentlichen Dienstleistungspflicht (Art. 14 Abs. 2 GG) – keine Arbeits- und Erwerbspflicht für den Staat vor. Der Erwerbstätige muss nicht für den Staat arbeiten, sondern den Staat an seinem Erwerbserfolg – dem erworbenen Eigentum – teilhaben lassen. Arbeitet er nicht oder arbeitet er ertraglos, so entsteht keine Steuerpflicht. Ebenso ist die Vertragsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) nicht dadurch beschränkt, dass die Vertragspartner den Staat als Berechtigten in ihre Vereinbarung einbeziehen müssten. Erst wenn der Vertrag zu einem Eigentumserwerb oder einem Eigentumstausch geführt hat, gewinnt die Besteuerungsgewalt einen Besteuerungsgegenstand und Steuerschuldner. Die Grundrechte richten den Steuerzugriff auf das Eigentum aus. Steuerpflichtig ist der dank Eigentums Zahlungsfähige, nicht der Zahlungsunfähige.

2. Belastung des Eigentümers, Entlastung der übrigen Freiheitsberechtigten

Die Grundrechte definieren somit in Art. 14 GG vor dem Schutzbereich, den Schranken und den Schrankenschranken einen Eingriffsbereich, der den Steuereingriff auf das Geldeigentum der Grundrechtsberechtigten ausrichtet, die Grundrechtsberechtigten in ihren übrigen Grundrechten aber prinzipiell verschont. Der Staat darf seine polizeiliche Sicherheitsgewähr nicht von der vorherigen Steuerzahlung abhängig machen, sondern muss seinen grundrechtlichen Schutzauftrag für jedermann gleich erfüllen. Er darf den Medien, der Wissenschaft und der Kunst Freiheit nicht nur bei regelmäßigen Zahlungen gewährleisten, sondern garantiert diese Freiheiten für jedermann unabhängig von Zahlungsfähigkeit und Zahlungsbereitschaft. Er schützt Ehe und Familie als soziale Ursprungseinheit und um der Kinder willen, nicht als Quelle zukünftiger Erwerbstätiger und Erwerbsgemeinschaften. Er garantiert Vereinigungsfreiheit nicht nur für (steuerpflichtige) Körperschaften, sondern ebenso für Idealvereine. Grundrechte gewährleisten ökonomische Freiheiten, ebenso kulturelle, soziale und ideelle Freiheiten. Nach diesem Gewährleistungsinhalt bestimmt sich, ob eine

14 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 479 f.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1993, 6 f.; BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 107, 27 (46) – Doppelte Haushaltsführung; ähnlich BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 120, 1 (44) – Abfärberegelung; BVerfGE 121, 108 (119) – Wählervereinigung; BVerfGE 122, 210 (230 f.) – Pendlerpauschale; zur gesetzlich geschaffenen Regelungsstruktur und dem Gleichheitssatz am Beispiel des Abgabenrechts vgl. *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 424 f.

15 Zu den Anfängen und der vorsichtigen, aber stetigen Entwicklung dieser Rspr. vgl. BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe; BVerfGE 14, 221 (241) – Fremdrentengesetz; BVerfGE 19, 119 (129) – Couponsteuer; BVerfGE 82, 159 (190) – Absatzfonds: Die Eigentumsgarantie verbiete einen übermäßigen, erdrosselnden Eingriff, eine grundlegende Veränderung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen; BVerfGE 87, 153 (160) – Grundfreibetrag: dem Steuerpflichtigen müsse die grundsätzliche Privatnützigkeit des Erworbenen und die grundsätzliche Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen verbleiben; BVerfGE 93, 121 (137) – Einheitsbewertung (Besteuerung in Grenzen der Sozialpflichtigkeit); BVerfGE 105, 17 (30) – Sozialpfandbriefe: die Steuer betreffe den Steuerpflichtigen in der Ausprägung seiner persönlichen Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG); BVerfGE 105, 73 (32) – Rentenbesteuerung: dürfe nicht zu einer – schrittweisen – Konfiskation führen; BVerfGE 115, 97 (115) – Einkommen- und Gewerbesteuer: die Eigentumsgarantie schütze das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechte, deshalb greife ein Steuergesetz in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein.

Freiheit für ökonomische Staatseingriffe, die Steuer, zugänglich ist.

3. Geld als Schutzgut des modernen Verfassungsstaates

Die Steuer fordert Geldzahlungen, belastet den Steuerpflichtigen also in seinem Geldvermögen oder in seinem in Geld eintauschbaren Vermögen. Beide Vermögensarten sind gleichermaßen ökonomische Grundlage individueller Freiheitsentfaltung, damit Eigentum, das von Art. 14 GG geschützt ist.[16] Zwar wird das Eigentum in Deutschland ursprünglich in Anlehnung an den zivilrechtlichen Begriff des Sacheigentums verstanden. Danach wären Forderungen und andere nicht gegenständlich greifbare Vermögenspositionen von Art. 14 GG nicht geschützt. Doch heute findet der Grundrechtsträger die ökonomische Grundlage seiner individuellen Freiheit weniger in landwirtschaftlichen und gewerblichen Betrieben oder in anderen Sachgegenständen, sondern in seinem Lohn- und Sozialversicherungsanspruch, auch in seinen Erträgen aus Anteilseigentum oder aus geistigem Eigentum. Der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz umfasst alle rechtlich ausgeformten vermögenswerten Rechtspositionen, die der Berechtigte durch Leistung erworben hat und nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben kann.[17] Einer Unterscheidung zwischen geschütztem Sacheigentum und ungeschütztem Geldeigentum fehlte der sachlich rechtfertigende Grund, nähme dem Eigentümer einen wesentlichen Inhalt seiner Eigentümerfreiheit. Der Geldeigentümer, der sich seine Anlageentscheidung im Geld noch vorbehält, ist in gleicher Weise schutzwürdig wie der Anlageeigentümer, der sich ein Haus, eine Kunstsammlung oder andere Sachgüter angeschafft hat. Wenn der Grundeigentümer als Eigentümer geschützt ist, muss auch der enteignete Eigentümer in seiner Entschädigungssumme geschützt sein, darf später dann das durch Wiederanlage der Entschädigungssumme erworbene Grundstück als geschütztes Eigentum genießen. Für die Gleichheit in der Eigentümerfreiheit beanspruchen alle drei Phasen gleichen Schutz. Dementsprechend besteuert das EStG Gewinn und Überschusseinkünfte gleichermaßen, unterscheidet strukturell nicht zwischen dem zugeflossenen Geld- und Sacheinkommen sowie dem Wertzuwachs im Betriebsvermögen, der Vielfalt von Sachgütern, ideellen Gütern, Kassenbeständen und Forderungen.

Die Grundrechte richten somit den Steuerzugriff „bereichsspezifisch" auf die finanzielle Leistungsfähigkeit aus,[18] definieren diese Leistungsfähigkeit sodann im Privateigentum und entlasten mit diesen freiheitsrechtlichen Unterscheidungen den Gleichheitssatz wesentlich. Die Steuer verpflichtet den Eigentümer, nicht den Nichteigentümer. Diese Vorgabe ist zwar wesentlich mehr als das Prinzip, den Reichen zu besteuern und den Armen zu verschonen. Sie benennt aber noch nicht den jeweiligen Steuergegenstand, beantwortet die Frage, ob der Grundbesitz, der Gewerbebetrieb, das Gesamtvermögen, das Einkommen, die Kaufkraft, die Erbschaft oder bestimmte Arten der Konsumkraft besteuert werden müssen, allenfalls in Andeutungen. Die Entscheidung über den tatbestandlich bestimmten Belastungsgrund trifft der Gesetzgeber. Er braucht allerdings für seine Entscheidungen einen sachlich richtigen oder sonstwie einleuchtenden Grund.

III. Die Belastungsstruktur des deutschen Steuerrechts

1. Einsichtigkeit der Steuergegenstände

Das deutsche Steuerrecht ist in seiner gesetzlichen Struktur sachlich richtig und einleuchtend. Die Steuerpflicht entsteht, wenn der Pflichtige die in Deutschland herrschenden Erwerbsbedingungen genutzt hat, um einen individuellen Einkommensvorteil zu erzielen. Jeder erzielt Einkommen dank seiner individuellen Leistungen, aber auch dank der Nutzung der ihm verfügbaren Erwerbskultur. Es ist für ihn ein Vorteil, dass er seinen Gewerbebetrieb in ein Friedensgebiet stellen darf, nicht im Kriegsgebiet wirtschaften muss. Es ist für ihn von Nutzen, dass er seine Verträge nach den Regeln des Bürgerlichen Rechts schließen und mithilfe unabhängiger Gerichte durchsetzen kann. Es ist ein wirtschaftlicher Wert, dass er in seinem Betrieb die in unseren Schulen und Hochschulen gut ausgebildeten Arbeitskräfte einstellen kann, dass er Kunden begegnet, die mit Kredit, Scheck und Internet umgehen können. Wer diese Erwerbskultur für den individuellen Einkommenserwerb genutzt hat, soll einen maßvollen Teil dieses Einkommens an den Steuerstaat abgeben (Allgemeinäquivalenz).

Ähnliches gilt für die Umsatzsteuer. Der Konsumnachfrager begegnet offenen Handelshäusern und vollen Schaufenstern, empfängt Dienstleistungsangebote, die für jedermann erreichbar sind, kann seine Kaufkraft nahezu beliebig gegen Waren und Dienstleistungen eintauschen. Hat er diese seine Freiheit zu Nachfrage und Konsum individuell durch Tausch genutzt, so hat er zum Kaufpreis grundsätzlich 19 % Umsatzsteuer – und weitere indirekte Steuern – zu zahlen. Wer in der Freiheit dieser Märkte sein Eigentum tauschen kann, soll durch eine Zusatzsteuer zum Kaufpreis dieses Wirtschaftssystem und diese Rechtsordnung mit finanzieren. Das leuchtet ein.

Die Steuern auf das Einkommen und den Umsatz belasten nicht ein dem Eigentümer schon auf Dauer zu-

16 BVerfGE 45, 142 (179) – Kaufpreisanspruch; BVerfGE 51, 193 (216 ff.) – Warenzeichen; BVerfGE 70, 278 (286) – Steuerlicher Erstattungsanspruch; BVerfGE 78, 58 (71) – Ausstattungsschutz; BVerfGE 79, 174 (191) – Erbbaurecht; BVerfGE 83, 201 (209) – Vorkaufsrecht; BVerfGE 89, 1 (6) – Mieterrecht; vgl. auch BVerfGE 70, 191 (199) – Fischereirechte; stRspr.

17 Vgl. FN 16.

18 Zur verfassungsrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 107, 27 (46) – Doppelte Haushaltsführung; ähnlich BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 120, 1 (44) – Abfärberegelung; BVerfGE 121, 108 (119) – Wählervereinigung; BVerfGE 122, 210 (230 f.) – Pendlerpauschale und oben FN 14; zur gesetzlich geschaffenen Regelungsstruktur und dem Gleichheitssatz am Beispiel des Abgabenrechts vgl. *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 424 f.

geordnetes, sondern das soeben am Markt erworbene Eigentum. Dieser Zugriff auf das durch Nutzung des Marktes soeben erworbene Eigentum oder den am Markt soeben vollzogenen Tausch trifft eine sachlich vernünftige Unterscheidung. Die Steuer verdrängt den Eigentümer nicht aus einem ihm vertrauten Bestand, sondern formuliert die Bedingungen für das Erzielen von Einkommen oder den Konsumtausch. Der Steuerpflichtige lässt sich in Kenntnis des EStG und des UStG auf Erwerb und Tausch ein, nimmt die Steuer als eine Marktbedingung seines Wirtschaftens hin. Diese freiheitsschonende Art des Steuerzugriffs ist einsichtig.

Wer als Erbe durch seine Erbschaft Eigentum gewinnt oder durch eine Schenkung einen entsprechenden Eigentumszuwachs empfängt, wird von der Rechtsordnung geschützt. Er kann diese Erbschaft in Frieden entgegennehmen und genießen. Der Staat anerkennt mit diesem Schutz das Eigentumsrecht – die Verfügungsfreiheit – des Erblassers, gewährleistet im gesetzlichen Erbrecht und im Pflichtteilsrecht auch den Schutz des Ehe- und Familiengutes. Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG gewährleistet Eigentum und Erbrecht aber auch in einem Atemzug, weil nur die private Erbfolge sichert, dass das Eigentum in der Generationenfolge in privater Hand bleibt und nicht dem Staat zufällt, also in ständig wachsendem Volumen sozialisiert würde. Dieses Erbrecht schafft eine ersichtliche Ungleichheit, die insbesondere auf Kritik stößt, wenn zwei durch Berufsqualifikation gleich Qualifizierte dank des Erbrechts gänzlich unterschiedliche Ausgangspositionen gewinnen. Wenn zwei gleich ausgebildete Juristen Grundvermögen erwerben wollen, der eine wesentliche Teile seiner jährlichen Einkommen für den Erwerb seines Einfamilienhauses einsetzen muss, der andere hingegen von vornherein zehn Grundstücke geerbt hat, so mag der Erwerber des Einfamilienhauses diese Ungleichheit mit Staunen, Verärgerung, vielleicht auch Mutlosigkeit beobachten. Doch das Erbrecht ist als Folge der Eigentümerfreiheit des Erblassers und als Garantie nachhaltiger Gewähr von Privateigentum notwendig. Unter dieser Voraussetzung ist es sachlich gerechtfertigt und einsichtig, dass die Erbschaftsteuer die Allgemeinheit zu einem maßvollen Teil an der Erbschaft teilhaben lässt, damit jedermann ein kleines „Quäntchen Erbenglück" zuweist.

Bei der Beurteilung der weiteren Steuerarten im deutschen Vielsteuersystem veranlasst der Gleichheitssatz manche Grundsatzfrage:[19] Ist es sachlich gerechtfertigt, dass die Grundsteuer als Sollertragsteuer neben den modernen Ertragsteuern fortbesteht? Hat die Gewerbesteuer als modifizierte Ist-Ertragsteuer im modernen Steuersystem noch eine Berechtigung? Leuchtet es ein, dass viele Verbrauchsteuern und einige Verkehrssteuern noch neben der Umsatzsteuer Geltung beanspruchen? Die Verbrauchsteuern auf Tabak und Alkohol mögen als Ausgleich für die durch diesen Konsum verursachten Gesundheitsschäden gerechtfertigt werden. Die Steuern auf Energie sind als Ausgleich für die dadurch verursachten Umweltschäden vertretbar. Die Klassikerfrage, warum Hundesteuer und keine Katzensteuer erhoben wird, bezeichnet eher eine Kuriosität als eine Strukturfrage. Der Gleichheitssatz wird seine Sachlichkeit, seine Rationalität, seine demokratische Überzeugungskraft im einleuchtenden Grund gegenüber gewohnten Ertragserwartungen, vertrauten Zahlungspflichten, speziellen Interessentenanliegen und erprobten Arbeitsschemata durchsetzen müssen.

2. Folgerichtige Ausführung der Belastungsentscheidungen

a) Politisches Entscheiden und folgerichtiges Denken

Das Gesetz ist nicht eine aus Vernunft und rationaler Ableitung folgende Ordnung, sondern Ergebnis politischen Wägens und Gewichtens. Der Gesetzgeber bestimmt dank seiner demokratischen Legitimation, nicht seiner Rationalität und Denkdisziplin, welche Regeln für eine Rechtsgemeinschaft gegenwärtig erwünscht, verständlich, durchsetzbar sind. Innerhalb des verfassungsrechtlichen Rahmens entscheidet der Gesetzgeber autonom – und jeder Abgeordnete trotz seiner parteipolitischen Orientierung allein seinem Gewissen verantwortlich – über das ihm richtig erscheinende Gesetz, das er vor dem Wähler, nicht vor einer Instanz der Vernünftigkeit verantwortet. Das Gesetz wird von Menschen erlassen, folgt deshalb Vernunft und Neigung, Sachgesetzmäßigkeiten und politischem Gestaltungswillen, beantwortet die jeweils vom Staatsvolk gestellten aktuellen Anfragen an das Recht. Es will in seinen Inhalten, auch in der vom Parlament gewählten Präsentation überzeugen, entsteht in einem gut vorbereiteten und themenkonzentrierten Parlament, wird aber auch einmal in Distanz zu Gesetzesgegenstand und Gesetzesanliegen beschlossen.

Art. 3 Abs. 1 GG fordert deshalb einen „vernünftigen oder sonstwie einleuchtenden Grund"[20] für gesetzliche Unterscheidungen, anerkennt also nicht nur die vernünftige, sondern auch die einleuchtende Rechtfertigung. Der Mensch – der Gesetzgeber, der Gesetzes-

19 *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 158 ff., 1015 ff.

20 BVerfGE 1, 14 (52) – Südweststaat, BVerfGE 17, 319 (330) – Bayerische Bereitschaftspolizei; BVerfGE 24, 236 – Aktion Rumpelkammer; BVerfGE 42, 374 (388) – Pfandleihgewerbe; BVerfGE 51, 1 (23) – Rentenauszahlung; 75, 108 (157) – Künstlersozialversicherungsgesetz; BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 82, 159 (180) – Absatzfonds; BVerfGE 83, 89 (107 f.) – Hundert-Prozent-Grenze im Beihilferecht; BVerfGE 83, 341 – Bahá'í; BVerfGE 84, 239 (268) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 90, 226 (239) – Kirchensteuer-Hebesatz; BVerfGE 93, 1 – Kruzifix; BVerfGE 93, 319 (348 f.) – Wasserpfennig; BVerfGE 93, 386 (397) – Auslandszuschlag; BVerfGE 94, 315 (326) – Zwangsarbeit; BVerfGE 102, 370 – Zeugen Jehovas; BVerfGE 103, 310 (318) – Beschäftigungszeiten öffentlicher Dienst (MfS/AfNS); BVerfGE 104, 356 – Schächtverbot; BVerfGE 105, 279 – Warnung vor „Jugendsekten"; BVerfGE 108, 52 (67 f.) – Barunterhaltsanspruch; BVerfGE 108, 282 – Kopftuchverbot; BVerfGE 109, 96 (123) – Altersicherung für Landwirte; BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; BVerfGE 114, 258 (297 f.) – Private Altersvorsorge für Beamte; BVerfGE 115, 51 (61 f.) – Analoge Anwendung des § 79 Abs. 2 S. 3 BVerfGG; BVerfGE 123, 1 (23) – Spielgerätesteuer; die Formel wird auch im Erfordernis eines „vernünftigen, einleuchtenden Grundes" vereinfacht BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 90, 226 (239) – Bemessung des Arbeitslosengeldes; BVerfGE 108, 52 (67 f.) – Barunterhaltsanspruch; BVerfGE 123, 1 (23) – Spielgerätesteuer, stRspr.

adressat und der Betroffene – handeln nicht allein nach Logik und Vernunft, nicht nur nach rationaler Erfahrung und Berechenbarkeit, sondern folgen auch ihren Gefühlen und Neigungen, Hoffnungen und Ängsten, Gepflogenheiten und Gebräuchen, familiären, beruflichen und kulturellen Prägungen. Gesetzgebung ereignet sich nicht in einer entzauberten,[21] sondern eher in einer geheimnisvollen und deswegen zauberhaft bleibenden Welt.

Hat der Gesetzgeber aber eine Entscheidung – über den Belastungsgrund des Einkommens, des Umsatzes, der Erbschaft – getroffen, so ist auch er für die Dauer der Geltung dieser Entscheidung gebunden. Es gilt das im Gesetzblatt verkündete Wort. Wenn er dann eine verbindliche Grundsatzentscheidung in Einzelrechtsfolgen ausführt, muss er sich auch für die dabei getroffenen Unterscheidungen durch einen vernünftigen, einsichtigen Grund rechtfertigen. Basis dieser Rechtfertigung ist der rechtsstaatliche und demokratische Auftrag an den Gesetzgeber, die „wesentlichen" Regelungen des Gemeinwesens selbst zu treffen.[22] Das Parlament verfügt als Volksvertretung, durch sein öffentliches Verfahren, durch die Beteiligung der parlamentarischen Opposition, durch seine Wahl und das Angewiesensein auf Wiederwahl über die besten Voraussetzungen, um diese Entscheidungen von Allgemeinheit und besonderer Tragweite „möglichst richtig" zu treffen.[23] Auch in dieser Autorisierung bedeutet die Selbstbindung des Gesetzgebers, dass er seinem von ihm gesetzten Gesetz nicht durch ein anderes Gesetz widersprechen darf. Ist ein Gesetz widersprüchlich,[24] so widerspricht es der Vernunft und braucht einen einleuchtenden Grund, um eine Ausnahme nicht als gleichheitswidrig erscheinen zu lassen. Solange der Gesetzgeber ein gesetzliches Leitprinzip fortgelten lässt und er dennoch eine diesem verbindlichen Prinzip widersprechende Vorschrift in Geltung setzt, kann er für diese Widersprüchlichkeit Rechtstreue und Befolgung nicht erwarten. Dieses Folgerichtigkeitsgebot anerkennt selbstverständlich das Gesetzgebungsprinzip von Regel und Ausnahme, wehrt sich aber gegen Privileg und Klientelbegünstigung, gegen Unverstand und bloße Willkür.[25]

b) Folgerichtigkeit im Steuerrecht

Das Folgerichtigkeitsprinzip ist keine Besonderheit des Steuerverfassungsrechts, findet dort aber eine spezielle Ausprägung. Es strukturiert das Wahlrecht, dessen Grundentscheidung zwischen Mehrheitswahl und Verhältniswahl dem Gesetzgeber zugewiesen ist (Art. 38 Abs. 3 GG), nach der gesetzlichen Grundentscheidung für eine Verhältniswahl aber bei der Ausgestaltung der Erst- und Zweitstimmen sowie bei der Sitzverteilung folgerichtig gestaltet werden muss.[26] Begründet der Strafgesetzgeber eine Strafbarkeit bei Verletzung der gesetzlichen Unterhaltspflicht, muss er die Gruppe der Unterhaltspflichtigen, die sich strafbar machen, nach diesem Schuldvorwurf folgerichtig bestimmen.[27] Gefahreneinschätzungen im Rahmen des Nichtraucherschutzes dürfen identischen Gefährdungen in demselben Gesetz nicht unterschiedliches Gewicht beimessen.[28] Bei der Beurteilung eines Gesetzes ist selbstverständlich zu prüfen, ob unterschiedliche Wertungen, insbesondere bereichsspezifische Differenzierungen, Ungleichheiten fordern. Ordnet ein Leistungsgesetz staatliche Leistungen an, obwohl der Haushaltsplan die dafür benötigten Mittel nicht bereitstellt; oder lässt das Prozessrecht ein Urteil rechtskräftig werden, auch wenn es inhaltlich den Erfordernissen des materiellen Rechts nicht entspricht, so sind die gesetzlichen Maßstabsunterscheidungen und Vorrangwertungen zu beachten.[29] Hat aber der Gesetzgeber – bei den Regelleistungen des Sozialrechts,[30] der gesetzlichen Rentenversicherung,[31] dem Bundesversorgungsgesetz[32] oder

21 Vgl. *M. Weber*, Wissenschaft als Beruf (1917), 1. Aufl. 2011, 16 f.; zur Kritik an Entzauberung, Aufklärung und Kapitalismus *Adorno/Horkheimer*, Dialektik der Aufklärung (1947), 16. Aufl. 2006, 9 f.

22 Vgl. BVerfGE 49, 89 (126) – Kalkar (Schneller Brüter); BVerfGE 61, 260 (275) – Organisationsgesetze im Hochschulbereich; BVerfGE 83, 130 (142) – Josefine Mutzenbacher; BVerfGE 108, 282 (311) – Biologischer Vater; BVerfG Urt. v. 21.5.2015 – 2 BvR 1322/12 u.a. Rz. 52 – Höchstaltersgrenzen für die Einstellung in das Beamtenverhältnis auf Probe, und P. Kirchhof, in Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 3 Abs. 1 (2016), Rz. 130 f., 229, 415.

23 Zu dieser Funktion der Gewaltenteilung vgl. BVerfGE 49, 89 (125) – Kalkar (Schneller Brüter); BVerfGE 68, 1 (86 f.) – Atomwaffenstatus; BVerfGE 98, 218 (251) – Rechtsschreibreform; BVerfG v. 21.4.2015 – 2 BvR 1322/12 u.a. Rz. 53 – Höchstaltersgrenzen für die Einstellung in das Beamtenverhältnis auf Probe.

24 Zum Grundproblem von Folgerichtigkeit und Widerspruchslosigkeit *Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976; *Leisner-Egensperger* DÖV 2013, 533; *Morgenthaler*, in Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 51 f.; *Peine*, Systemgerechtigkeit: Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle, 1985; *Haack*, Widersprüchliche Regelungskonzeptionen im Bundesstaat, 2002; *Thiemann*, in Emmenegger/Wiedmann, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, 2011, 179 f.; *Osterloh*, in FS Bryde, 2013, 429 f.; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 1998; *Rausch-Gast*, Selbstbindung des Gesetzgebers, 1982; Becker, in FS 50 Jahre Bundessozialgericht, 2004, 77 f.; *Englisch*, in FS Lang, 2011, 167 f.; *Hanebeck*, Der Staat 41 (2002), 429 f.; *Drüen*, in FS Spindler, 2011, 29 f.; *Eckhoff*, in FS Steiner, 2009, 119 f.; *Dieterich*, Systemgerechtigkeit und Kohärenz, 2014; Jarass AöR 126 (2001), 850; *Kischel*, AöR 124 (1999), 174; *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Aufl. 1983; *Grolig*, Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer, 2013.

25 Vgl. im Einzelnen *P. Kirchhof*, in Maunz/Dürig (FN 22), Rz. 404 ff., 429 ff.; BVerfGE 105, 17 (30) – Sozialpfandbriefe.

26 BVerfGE 1, 208 (246) – 7,5 %-Sperrklausel; BVerfGE 3, 383 (396 f.) – Zulassung politischer Parteien zur Landtagswahl; BVerfGE 6, 84 (96) – Sperrklausel; BVerfGE 111, 289 (301) – Unterschriftenquorum bei Arbeitnehmervertreterwahl; BVerfGE 120, 82 (103) – Sperrklausel Kommunalwahlen; BVerfGE 121, 266 (306) – Landeslisten.

27 BVerfGE 50, 142 (164) – Unterhaltspflichtverletzung.

28 BVerfGE 131, 317 (362 f.) – Rauchverbot in Gaststätten; vgl. auch BVerfGE 107, 186 (197) – Verbot, Impfstoffe an Ärzte zu verwenden; jeweils am Maßstab des Art. 12 GG.

29 *P. Kirchhof*, Unterschiedliche Rechtswidrigkeiten in einer einheitlichen Rechtsordnung, 1998.

30 BVerfGE 125, 175 (238 f.) – Hartz IV.

31 BVerfGE 112, 368 (402 f.) – Rentenüberleitung VI (auf Bestandsrenten).

32 BVerfGE 60, 16 (40) – Härteausgleich.

dem Kriegsopferrecht[33] – ein Regelungskonzept entwickelt, so darf das Gesetz für die Dauer der Geltung dieses Konzeptes nicht ohne sachliche Rechtfertigung von diesem selbst gewählten System abweichen, insbesondere keinen „sachwidrigen Maßstabswechsel" vorsehen und sich nicht von selbst gesetzten Strukturprinzipien „ins Blaue hinein" lösen.[34] Treffen zwei Regelungskonzepte aufeinander, müssen sie miteinander abgestimmt werden. Setzt das Sozialrecht den existenznotwendigen Bedarf „realitätsgerecht" auf durchschnittlich rund 12.000 DM (1992) fest, anerkennt der steuerliche Grundfreibetrag (einschließlich Tariffreibetrag) aber im Einkommensteuerrecht diesen Bedarf nur in i.H.v. 5.616 DM (1992), so verstößt diese Widersprüchlichkeit gegen den Gleichheitssatz.[35]

Das Leitprinzip der Besteuerung, die Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit,[36] ist in der Realität erst erkennbar, wenn der Beobachter den Sachverhalt in der Perspektive der gesetzlichen Leitentscheidungen über die Belastungsgründe von Einkommen, Umsatz, Erbschaft folgt. Das Steuerrecht ist hier besonders auf Legalität angelegt (Gesetzesvorbehalt), muss, wenn das Gesetz Leitentscheidungen getroffen hat, dieses gesetzesdirigierende Prinzip folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.[37] Ausnahmen von einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.[38] Hat der Einkommensteuergesetzgeber sich in § 2 für das existenzsichernde und das erwerbssichernde Nettoprinzip entschieden, müssen der existenznotwendige Aufwand nach den tatsächlichen Bedürfnissen verschont,[39] die Einkünfte als Nettogröße (Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) bemessen werden.[40] Typisierungen des existenznotwendigen Mindestbedarfs,[41] von Freibeträgen[42] oder eines progressiven Tarifs[43] sind im Generalisierungauftrag des Gesetzgebers angelegt und oft im verwaltungspraktischen Vollzug notwendig, müssen dann aber „horizontal" und „vertikal" einen rechtfertigenden Grund in sich tragen.[44] Die gesetzliche Entscheidung für eine im Einkommen greifbare Leistungsfähigkeit[45] prägt die Bemessungsgrundlage des EStG,[46] fordert beim progressiven Tarif „folgerichtig gestaltete Übergänge"[47] und ist auch in der verfahrensrechtlichen Umsetzung[48] zu befolgen. Wirkt die Progression in das Parteien- und Wahlrechts hinein, gilt dort der Grundsatz der formalen Gleichheit und wehrt sich gegen unterschiedliche Belastungsfolgen bei Abzug von der Bemessungsgrundlage und von der Steuerschuld.[49] Hat das Bewertungsgesetz sich für den gemeinen Wert entschieden, muss der Gesetzgeber „an einem solchen einmal gewählten und der Natur der Sache entsprechenden Grundsatz für die Bewertung geldwerten Vermögens", will er nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, folgerichtig festhalten.[50] Unterstützt der Gesetzgeber mit der Zweigstellensteuer wirtschaftlich schwächere Mitbewerber des Einzelhandels durch Sonderbelastung der wirtschaftlich überlegenen Konkurrenten, darf er den Belastungstatbestand nicht so umgrenzen, dass die zu schützenden Unternehmen selbst von der Zweigstellensteuer erfasst werden.[51] Dieses Folgerichtigkeits-

33 BVerfGE 102, 41 (61) – Beschädigtengrundrente für Kriegsopfer in den alten und neuen Ländern.

34 BVerfGE 125, 175 (238 f.) – Hartz IV; vgl. im Übrigen *P. Kirchhof*, in Maunz/Dürig (FN 22), Rz. 417 ff.

35 BVerfGE 87, 153 (175) – Grundfreibetrag.

36 BVerfGE 99, 216 (232) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 107, 27 (46) – Doppelte Haushaltsführung; ähnlich BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 120, 1 (44) – Abfärberegelung; 121, 108 (119) – Wählervereinigung; BVerfGE 122, 210 (230 f.) – Pendlerpauschale; BVerfGE 127, 224 (247) – Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots und oben FN 14; zur gesetzlich geschaffenen Regelungsstruktur und dem Gleichheitssatz am Beispiel des Abgabenrechts *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 424 f.

37 BVerfGE 23, 242 (265) – Einheitswert von Grundstücken und Bewertung von Wertpapierbesitz; BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsurteil; BVerfGE 93, 121 (136) – Einheitsbewertung; BVerfGE 99, 88 (95) – Verlustabzug; BVerfGE 99, 280 (290) – Aufwandsentschädigung-Ost; BVerfGE 116, 164 (180 f.) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 117, 1 (31) – Erbschaftsteuer (gesonderte Bewertung); BVerfGE 120, 1 (29) – Abfärberegelung; BVerfGE 123, 1 (19) – Jubiläumsrückstellung; BVerfGE 127, 224 (245) – Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots; stRspr.

38 BVerfGE 99, 88 (95) – Verlustabzug; BVerfGE 99, 280 (290) – Aufwandsentschädigung-Ost; BVerfGE 105, 73 (126) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 107, 27 (47) – Doppelte Haushaltsführung; ähnlich BVerfGE 121, 108 (119 f.) – Wählervereinigung; BVerfGE 120, 1 (29) – Abfärberegelung; BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

39 BVerfGE 66, 214 (223) – Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen; BVerfGE 87, 153 (172) – Grundfreibetrag; BVerfGE 99, 216 (293) – Familienlastenausgleich; BVerfGE 112, 268 (281) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 124, 282 (295) – Nichtanrechnung von Kindergeld auf Unterhalt.

40 BVerfGE 107, 27 (46) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfGE 122, 210 (230) – Pendlerpauschale.

41 BVerfGE 87, 153 (169 ff.) – Grundfreibetrag.

42 BVerfGE 96, 1 (2 f.) – Weihnachtsfreibetrag.

43 BVerfGE 84, 239 (291) – Zinsurteil.

44 BVerfGE 72, 60 (89) – Steuerfreies Existenzminimum; BVerfGE 99, 246 (260) – Kinderexistenzminimum; BVerfGE 105, 73 (125 f.) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 110, 414 (433) – Teilkindergeld; BVerfGE 112, 268 (279) – Kinderbetreuungskosten.

45 Vgl. BVerfGE 72, 60 (89) – Steuerfreies Existenzminimum; BVerfGE 99, 246 (260) – Kinderexistenzminimum; BVerfGE 105, 73 (125 f.) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 110, 414 (433) – Teilkindergeld; BVerfGE 112, 268 (279) – Kinderbetreuungskosten.

46 BVerfGE 105, 73 (112) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 105, 17 (47) – Sozialpfandbriefe.

47 BVerfGE 84, 239 (271) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 99, 246 (290) – Kinderexistenzminimum; vgl. auch BVerfGE 93, 121 (137) – Vermögensteuer (Einheitsbewertung).

48 BVerfGE 84, 153 (179) – Zinsurteil; *BVerfGE* 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 527 f.

49 BVerfGE 85, 264 (312 ff.) – Parteienfinanzierung, Normalspende.

50 BVerfGE 23, 242 (256) – Einheitswert von Grundstücken und Bewertung von Wertpapierbesitz; vgl. auch 93, 121 (136 ff.) – Vermögensteuer (Einheitsbewertung); BVerfGE 93, 165 (176 ff.) – Erbschaftsteuer (Bewertung); BVerfGE 117, 1 (30 ff.) – Erbschaftsteuer (gesonderte Bewertung).

51 BVerfGE 21, 160 (171 f.) – Zweigstellensteuer für Bank- und Kreditunternehmen; vgl. auch BVerfGE 36, 237 (251 f.) – Nachversicherung (abweichende Meinung der Richterin Wiltraut Rupp-von Brünneck).

gebot betrifft die Steuergesetzgebung, ebenso aber auch den Gesetzesvollzug und die Rechtsprechung, die offene steuerliche Tatbestände für vergleichbare Sachverhalte und künftige Entwicklungen konkretisierend auslegen.[52]

Das Folgerichtigkeitsgebot fordert somit gerade im Steuerrecht einen besonderen Respekt für die Entscheidungen des Steuergesetzgebers, die den Steuerpflichtigen, aber auch den Staat in allen seinen Organen bindet. Der Gesetzgeber ist im Wort. Ausgangspunkt der Folgerichtigkeit ist nicht eine Idee, nicht eine Logik, nicht eine juristische Ableitungsmethode, sondern der Gesetzesvorbehalt in seiner Bedeutung für den Gleichheitssatz.

IV. Die durch Gesetz herstellbare Gleichheit

1. Der Auftrag zu verallgemeinern

Der Auftrag zum Rechtsetzen ist der Auftrag zum Verallgemeinern. Jeder Rechtssatz rückt Teile eines Sachverhalts in das Licht des Rechtserheblichen, lässt andere im Dunkeln des rechtlich Unerheblichen. Das EStG erklärt das Einkommen für erheblich, berücksichtigt aber nicht, ob dieses schwer verdient oder leichter Hand erworben worden ist. In dieser Auswahl bewährt sich die Rechtsetzungsgleichheit. Eine Norm abstrahiert vom Besonderen. Sie generalisiert das Individuelle. Sie denkt die Gegenwart in eine ungewisse Zukunft voraus. Der Rechtssatz bestimmt den Regelfall, grenzt das Übliche vom Zufälligen und Vorübergehenden ab, erfasst Einzelfall und Betroffenen im allgemein Erwarteten und Voraussehbaren, begründet allgemeine Regeln mit Verbindlichkeit für viele Personen und zukünftige Fälle. Wenn das Gesetz verallgemeinert, dient es der Gleichheit. Verfehlt das Gesetz den richtigen Grad der Verallgemeinerung, ist der Gleichheitssatz verletzt.

Das EStG schneidet aus dem allgemeinen Tatbestand des Menschen den Steuertatbestand eines Einkommen erzielenden Menschen heraus, begrenzt damit die Belastungsfolge auf diese Normadressaten[53] und diesen Belastungsgrund. Der Gleichheitssatz fordert für die Auswahl dieser Steuerschuldner und für die Ausgestaltung des Steuertatbestandes Wirklichkeitsnähe (Realitätsgerechtigkeit)[54], eine je nach Eigenart des zu regelnden Sachbereichs bemessene Würdigung der tatsächlichen Gleichheit oder Ungleichheit der zu ordnenden Lebensverhältnisse (Sachgerechtigkeit),[55] ein Stück Rationalität (den sachlich rechtfertigenden Grund)[56] und Einsichtigkeit (den sonstwie einleuchtenden Grund),[57] die Nachvollziehbarkeit von Leitgedanke und Ausführung (Folgerichtigkeit)[58] und ein Mindestmaß an Objektivität und Angemessenheit als Auffangtatbestand zur Korrektur anderweitig nicht fassbarer grober Gesetzesfehler („Willkürverbot").[59] Gesetzlichkeit ist Gleichmäßigkeit.

2. Verallgemeinern und Typisieren

Jedes Gesetz verallgemeinert. Jede Norm richtet sich an der Normalität aus. Jede Regel wahrt Distanz zur einzelnen Person und zum einzelnen Fall. Dabei darf der Gesetzgeber nicht einen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern hat sich realitätsgerecht am typischen Fall zu orientieren.[60] Diese Typisierung ähnelt dem naturwissenschaftlichen Experimentieren in Modellen, den geisteswissenschaftlichen Gedankenversuchen in Mustern. Auch wenn Verfassungsrecht und gesetzlich gewählte Ordnung weitere Differenzierungen zulassen oder nahe legen, darf der Gesetzgeber bei der Bildung seiner Tatbestände und Rechtsfolgen von weiteren Unterscheidungen absehen. Das gesetzliche Verharren auf einer höheren Abstraktionsebene in Tatbeständen der Sachverhaltstypisierung – wie den sieben Einkunftsarten – oder der zahlenmäßigen Pauschalierung[61] – wie dem progressiven Tarif – ist die gesetzlichen Normalität,

52 BVerfGE 101, 132 (138) – Heileurythmisten; BVerfGE 101, 151 (155) – Umsatzsteuerbefreiung (GmbH & Co. KG).

53 Zur gleichheitserheblichen Unterscheidung von Betroffenen und Adressaten vgl. *P. Kirchhof*, in Maunz/Dürig (FN 22), Rz. 133.

54 BVerfGE 27, 142 (150) – Kinderzuschlag für „Enkelpflegekinder"; BVerfGE 39, 316 (329) – Kinderzuschuss in der Knappschaft; BVerfGE 66, 214 (222) – Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen; BVerfGE 82, 60 (82 f.) – Steuerfreies Existenzminimum; BVerfGE 89, 346 (353) – Ausbildungsfreibetrag; BVerfGE 93, 121 (134 f.) – Einheitsbewertung; BVerfGE 93, 165 (173 f.) – Erbschaftsteuer (gesonderte Bewertung); BVerfGE 96, 1 (9) – Weihnachtsfreibetrag; BVerfGE 99, 280 (290) – Aufwandsentschädigung-Ost; BVerfGE 99, 246 (258 f.) – Kinderexistenzminimum; BVerfGE 101, 297 (310) – Häusliches Arbeitszimmer; BVerfGE 105, 73 (124 f.) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 110, 412 (433) – Teilkindergeld; BVerfGE 112, 268 (278 f.) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 116, 164 (183) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 117, 1 (31 f.) – Erbschaftsteuer; BVerfGE 125, 175 (225 ff.) – Hartz IV.

55 So ausdrücklich BVerfGE 75, 108 (157) – Künstlersozialversicherungsgesetz; vgl. auch BVerfGE 76, 256 (329) – Beamtenversorgung; BVerfGE 78, 249 (287) – Fehlbelegungsabgabe; BVerfGE 84, 239 (268) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 93, 319 (348 f.) – Wasserpfennig; BVerfGE 107, 127 (146) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfGE 110, 412 (432) – Teilkindergeld; BVerfGE 112, 268 (279) – Kinderbetreuungskosten; zur Sachgerechtigkeit insgesamt *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 82 ff.

56 Vgl. oben zu II.

57 Vgl. oben zu I.2., und III.2.a).

58 Vgl. oben zu III.2.

59 Seit BVerfGE 1, 14 (52) – Südweststaat, stetig wiederkehrend BVerfGE 75, 108 (157) – Künstlersozialversicherungsgesetz; BVerfGE 78, 249 (287) – Fehlbelegungsabgabe; im Übrigen *P. Kirchhof*, in Maunz/Dürig (FN 22), Rz. 429.

60 BVerfGE 27, 142 (150) – Kinderzuschlag für „Enkelpflegekinder"; BVerfGE 112, 268 (280 f.) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 117, 1 (31) – Erbschaftsteuer; BVerfGE 120, 1 (30) – Abfärberegelung; zur historischen Methode *P. Kirchhof*, in Maunz/Dürig (FN 22), Rz. 27.

61 Vgl. zur Verschonung des einkommensteuererheblichen Existenzminimums BVerfGE 82, 60 (85) – Steuerfreies Existenzminimum; BVerfGE 82, 198 (206 f.) – Verfassungswidrigkeit des zu niedrigen Kinderfreibetrags; BVerfGE 87, 153 (169 f.) – Grundfreibetrag; BVerfGE 99, 216 (232 ff.) – Familienlastenausgleich; BVerfGE 99, 246 (259 ff.) – Kinderexistenzminimum; BVerfGE 112, 268 (281) – Kinderbetreuungskosten; zur Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen vgl. BVerfGE 96, 1 (9 f.) – Weihnachtsfreibetrag; zu Abschreibungen *Hennrichs*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 2015, § 9 Rz. 302 f.; zur Pauschalierung im Sozialrecht vgl. BVerfGE 63, 119 (128) – Rentenausfallzeit, dort Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG; BVerfGE 70, 1 (34) – Ortho-

nicht rechtfertigungsbedürftige Ausnahme. Das EStG typisiert den Einkommenszuwachs in der die Geldwirtschaft prägenden Währung, bemisst den Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes in einer Regelerwartung (Abschreibungstabellen), vermutet oder unterstellt Sachverhalte in Freibeträgen und Freigrenzen, begründet eine widerlegbare Vermutung im Abgeltungssteuersatz für Kapitaleinkünfte. Die Umsatzsteuer vermutet die Nachfragekraft des Konsumenten im Kaufpreis des jeweiligen Wirtschaftsgutes, ohne zu prüfen, ob der Steuerträger Umsatzsteuer aus seinem Vermögen, dank eines Darlehens oder der ausgestreckten Hand eines Bettlers bezahlt. Eine Kfz-Steuer erhebt die Verbrauchsteuer nach einem vergröbernd vereinfachenden Maßstab, um die Kosten der Steuererhebung angemessen zu begrenzen. Der Zeitablauf wird im Stichtagsprinzip[62] typisiert.

Das Gesetz regelt somit den Einzelfall in einem generellen Maßstab, ist in dieser Verallgemeinerung grundsätzlich für Besonderheit und Individualität des Einzelfalls nicht mehr zugänglich. Von dieser Allgemeinheit des Gesetzes[63] sind Vereinfachungen der gesetzlichen Regelungen zu unterscheiden, die den Gesetzesvollzug – insbesondere in Massenverfahren – erleichtern,[64] zum Schutz der Privatsphäre, des Datenschutzes und des Persönlichkeitsschutzes konkretisierende Sachverhaltsermittlungen ausschließen,[65] den leicht fassbaren Sachverhalt dem nur erschwert feststellbaren vorziehen,[66] dem Gesetzesadressaten seine Mitwirkung beim Vollzug des Gesetzes (Einkommensteuererklärung)[67] erleichtern, eine gesetzliche Last unausweichlich machen[68] oder dem Gesetzgeber bei unübersichtlichen Sachverhalten in einem hohen Grad der Allgemeinheit Gelegenheit zum Sammeln von Erfahrungen bieten.[69]

Dieses Abweichen von der gesetzlichen Regel wird herkömmlich als Problem der Typisierung behandelt. Diese ist nur zulässig, wenn die Vorteile der Vereinfachung und der Erleichterung in einem angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung und Pauschalierung verbundenen Ungleichheit stehen.[70] Verallgemeinerung und Typisierung unterscheiden sich aber nur graduell. Gesetzgeben heißt Verallgemeinern. Das Gesetz stellt im Allgemeinen Gleichheit her. Die von der gesetzlichen Regel abweichende besondere Typisierung vergröbert die Allgemeinheit, um das in der Regel angelegte Ziel in der Vielfalt der Sachverhalte zu erreichen. Der dazu erforderliche rechtfertigende Grund unterscheidet sich kaum von den Kriterien, die das Folgerichtigkeitsprinzip für das Verhältnis von Regel und Ausnahme entwickelt hat.

3. Das Parlament als Generalist

Die staatlichen Aufgaben sind auf die Staatsorgane so aufgeteilt, dass jedes Organ nach seiner Zusammensetzung, seiner Qualifikation und seinem Verfahren die jeweilige Aufgabe am besten erfüllen kann.[71] In unserer arbeitsteiligen Gesellschaft darf jeder einen Beruf grundsätzlich nur ausüben, wenn er seine Eignung dazu vorher durch eine Berufsqualifikation nachgewiesen hat. Der Arzt darf nur heilen, der Kfz-Mechaniker nur ein Auto reparieren, der Steuerberater nur beraten, wenn er die jeweiligen Prüfungen bestanden hat. Die Auswahl der Abgeordneten ist eine andere. Das Auswahlgremium – der Wähler – entsendet denjenigen ins Parlament, der ihm in seinen Lebenssichten und Lebenserfahrungen am meisten entspricht, in seiner politischen Zielsetzung und Programmatik überzeugt, in seinem Charakter, seiner Sprache und Herkunft, seinen Erwartungen und Hoffnungen sein Vertrauen gewinnt. Das Parlament spiegelt in seiner Zusammensetzung das Staatsvolk, nimmt in der allgemein öffentlichen und der parlamentarischen Debatte die Erwartungen und Anliegen des Volkes auf, stimmt sich durch „Bürgernähe" auf die nächste Wahl ein. Das Parlament ist deshalb der Generalist, der die wesentlichen Grundfragen des Gemeinwesens entscheidet, die Leitgedanken der Politik bestimmt,[72] in den Spezialfragen das Staatsvolk aber weder im Wissen noch im Willen vertreten kann.

Deswegen gilt der Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht für die Entscheidung über den Belastungsgrund der einzelnen Steuer, ihre Bemessungsgrundlage, ihren Schuldner und den Steuersatz. Details, Besonderheiten und Übergangsregeln sind der Rechtsverordnung vorbehalten.[73] Vor allem aber hat der Gesetzgeber auch im Steuerrecht darauf hinzuwirken, dass in einer komplizierter werdenden Welt das Recht einfacher wird. Das

---

pädietechniker-Innung; BVerfGE 75, 108 (162) – Künstlersozialversicherungsgesetz; BVerfGE 125, 175 (224) – Hartz IV.

62 Zu Notwendigkeit und Grenzen BVerfGE 101, 293 (270) – Fahnenflucht; BVerfGE 117, 272 (301) – Beschäftigungsförderungsgesetz; BVerfGE 123, 111 (128) – Jubiläumsrückstellung; zu den Prüfungsordnungen BVerfGE 79, 212 (219 f.) – Erste Juristische Staatsprüfung (Stichtagsregelung); vgl. ferner BVerfGE 10, 340 (353 f.) – Gleichheitssatz im Amnestierecht; BVerfGE 29, 245 (258) – Jahresarbeitsverdienstgrenze; BVerfGE 71, 364 (397 ff.) – Regelung von Härten im Versorgungsausgleich; BVerfGE 87, 1 (43, 47) – Trümmerfrauen; BVerfGE 97, 103 (114) – Kindererziehungszeiten; BVerfGE 101, 239 (70 f.) – Stichtagsregelung im Vermögensgesetz; vgl. auch Sondervotum BVerfGE 67, 1 (24 f.) – Emeritierung.

63 Zur Funktion der Allgemeinheit *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 67 f. m.N.

64 BVerfGE 17, 337 (354) – Vordienstzeiten; BVerfGE 44, 283 (288) – Zweites Wohngeldgesetz; BVerfGE 60, 16 (48) – Härteausgleich; BVerfGE 78, 214 (228 f.) – Unterhaltsleistung ins Ausland; BVerfGE 82, 60 (102) – Steuerfreies Existenzminimum; BVerfGE 82, 126 (151 f.) – Kündigungsfristen für Arbeiter; BVerfGE 97, 103 (117) – Kindererziehungszeiten; BVerfGE 99, 280 (290) – Aufwandsentschädigung-Ost; BVerfGE 100, 104 (134) – Rentenanwartschaften der DDR (Ärzte); BVerfGE 105, 73 (127) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 112, 268 (280) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 117, 1 (31) – Erbschaftsteuer.

65 BVerfGE 67, 100 (142 f.) – Flick-Untersuchungsausschuss; BVerfGE 84, 239 (279 ff.) – Kapitalertragsteuer; BVerfGE 101, 297 (310) – Häusliches Arbeitszimmer.

66 BVerfGE 63, 119 (128) – Rentenausfallzeit; BVerfGE 70, 1 (34) – Orthopädietechniker-Innung; BVerfGE 75, 108 (162) – Künstlersozialversicherungsgesetz.

67 BVerfGE 99, 216 (243) – Familienlastenausgleich.

68 *P. Kirchhof*, in ders., EStG, 16. Aufl. 2016, Einleitung Rz. 44 m.N. und u. Rz. 271.

69 BVerfGE 70, 1 (34) – Orthopädietechniker-Innung; BVerfGE 75, 108 (162) – Künstlersozialversicherungsgesetz.

70 BVerfGE 21, 12 (27) – Allphasenumsatzsteuer; BVerfGE 110, 274 (292) – Ökosteuer.

71 Vgl. oben FN 23.

72 Vgl. oben zu II.

73 *P. Kirchhof*, in ders., EStG, 16. Aufl. 2016, § 51 Rz. 2 ff.

Wirtschaftsleben produziert zunehmend durch Maschinen, Roboter und Computer und verändert damit die Tatbestände von Arbeitslohn, Kapitalertrag und Gewinn. Die Unternehmen erscheinen in Konzentration und Verflechtung immer anonymer und erschweren die Zuordnung steuererheblicher Vorgänge zu einzelnen Rechtssubjekten. Sie überschreiten und wechseln in ihren weltweiten Tätigkeiten den Anwendungsbereich einer staatlichen Rechtsordnung. Weltweite Entwicklungsprogramme, Investitionskonzepte und Ertragsquellen lassen sich nur schwer regional zerlegen. Der Finanzmarkt handelt durch Fonds, deren Geschäftsgebaren dem Anleger nicht bekannt sein soll, verbirgt Verantwortungsträger in der Anonymität unbekannter und intransparenter Kapitalgesellschaften, verfügt über effektive, aber individuell kaum greifbare Steuerungsinstrumente, erwirtschaftet durch Computer – ohne den rechtfertigenden Grund eines Vertragsschlusses – Kapitalerträge. Die hoheitliche Währungspolitik organisiert eine Umverteilung, erzwingt einen regionalen und zwischenstaatlichen Finanzausgleich, entscheidet über den Ertrag bestimmter Einkunftsquellen (Zinsen, Dividenden), bestimmt die Bewertung von Wirtschaftsgütern und lockert durch Globalsteuerung den steuererheblichen individuellen Zusammenhang von Aufwand und Ertrag. Weitere Anonymisierungen drohen. Bargeld soll abgeschafft, das Geld also weiter entgegenständlicht werden. Eine Digitalwährung (Bitcoins) ist bereits partiell als Zahlungsmittel eingeführt.

Der Steuergesetzgeber wird auf Sichtbarkeit der Wirtschaftsvorgänge und Wirtschaftsverantwortlichen hinwirken, die Mitwissenden identifizieren, den Schutz der Daten sichern. Er wird in der Unübersichtlichkeit von globalen Märkten und internationalen Transfers das Steuerrecht vereinfachen, Tatsachenfeststellungen durch Erwartungen, Vermutungen, gelegentlich auch Fiktionen ersetzen, den Regelfall unterstellen und für die Ausnahme eine Darlegungslast begründen, einen Sachzusammenhang zwischen inländischer Gewerbefreiheit und inländischer Steuerzahlung herstellen. Globalität führt nicht zu gesetzgeberischer Resignation, sondern zu internationaler Zusammenarbeit.[74]

Die Aufgabe ist gigantisch. Sie verweist den Steuergesetzgeber aber auf seinen Auftrag, die Grundsatzfragen des Steuerwesens zu regeln, sich nicht in Details der Gesetzesanwendung zu verlieren. Die Gleichheit vor dem EStG braucht den Tatbestand der inländischen Erwerbsgrundlage, des Nutzers dieser Erwerbsgrundlage und des erzielten Überschusses und Gewinns.[75] Dieses muss der Gesetzgeber als Bedingung des Einkommenserwerbs in Deutschland sicherstellen. Für die Erbschaftsteuer fordert der Gleichheitssatz, dass der vom ErbStG erfasste Erbfall tatbestandlich definiert, der steuerpflichtige Erbe benannt, die von ihm zu versteuernde Erbmasse tatbestandlich umgrenzt und bewertet wird. Das ist Bestandteil eines Erbrechts in Deutschland.[76] Bei der Umsatzsteuer vergleicht Art. 3 Abs. 1 GG den Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, in dem Entgelt, das er für seine Lieferungen oder Leistungen im Inland empfängt. In den Vergleich einbezogen werden die Entlastung des steuerpflichtigen Unternehmers (Vorsteuerabzug) und die wettbewerbserhebliche Belastung gleichartiger Waren und Dienstleistungen, ebenso die typische Überwälzbarkeit der Steuerlast auf den Konsumenten.[77]

Die steigenden Anforderungen an das Steuerrecht fordern eine Besinnung auf die Aufgaben des Steuergesetzgebers, der die Leitgedanken, die Belastungsgründe, die grundrechtserheblichen Tatbestände und die Ertragserwartungen für den Haushaltsgesetzgeber zu regeln hat. Diese Aufgabe wird ergänzt durch die von der Regierung vorbereiteten Doppelbesteuerungsabkommen und Vereinbarungen über die internationale Zusammenarbeit, die der Zustimmung des Parlaments bedürfen (Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG). Das Parlament ist bei dieser Zustimmung, die dem Vertrag insgesamt gilt, von der Beratung und Rechtfertigung der Details entlastet. Beim Steuerrecht der Europäischen Union verantworten Bundestag und Bundesrat die Übertragung der entsprechenden Hoheitsrechte und die Beachtung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG), nicht das aufgrund dieser Ermächtigung erlassene Europarecht. Auch das supranationale Recht stärkt die Grundsatzverantwortung des Parlaments, entlastet es von Detailverantwortlichkeiten.

4. Der steuerlich geplante Grenzfall

Das Gesetz verallgemeinert, definiert den Regelfall. Das Steuergesetz begegnet alltäglich dem geplanten Grenzfall. Der Steuerpflichtige vermeidet die Steuer, soweit das Gesetz dieses ermöglicht. Dabei will er nicht auf Einkommen verzichten, den Umsatz unterlassen, sondern seinen wirtschaftlichen Erfolg rechtlich so gestalten, dass der Belastungstatbestand nicht erfüllt wird. Wenn das Steuergesetz Gestaltungsoptionen anbietet, aber auch durch fehlende Folgerichtigkeit, Formulierungsmängel oder veraltete Tatbestände Vermeidungsmöglichkeiten eröffnet, ist es legal, diese zur Verringerung der individuellen Steuerschuld zu nutzen.[78] Allerdings erreicht diese Steuergestaltung eine Ungleichheit vor dem Gesetz. Hier liegt ein Kernproblem gegenwärtiger Steuerrealität. Der Gesetzgeber muss deshalb seine Regeln ersichtlich aus einem Belastungsprinzip entwickeln, dieses einsichtig in Bemessungsgrundlage, Schuldnertatbestand und Steuersatz ausführen, damit den Gestaltungsraum der Steuerplanung gleichheitsgerecht verengen.

Das BVerfG hat klargestellt, dass allein die formale Rechtsgestaltung materielle Belastungsunterschiede nicht rechtfertigen könne.[79] Der Vertrag erlaubt den

74 Dazu *Reimer*, in HStR XI, 2013, § 250; *Lehner*, in HStR XI, 2013, § 251; *R. Schmidt*, in HStR XI, 2013, § 252; *Schön*, World Tax Journal 2009, 67 ff. (Part I), 2010, 65 ff. (Part II) und 227 ff. (Part III).

75 Zur Struktur der ESt vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage im Einkommensteuerrechtder Einkommensteuer, 1988.

76 Zur Struktur der ErbSchSt. vgl. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15.

77 Zur Struktur der USt vgl. Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17.

78 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 9, 11 f.; *Sieker*, Umgehungsgeschäft, 2001; *Hensel*, in FG Zitelmann, 1923, 230.

79 BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Schwarzwaldklinik, Umsatzsteuerbefreiung (GmbH & Co. KG); BVerfGE 120, 1 (52 ff., 55) – Abfärberegelung; BVerfGE 125, 1 (33 f.) – Körperschaftsteuerminderungspotential, Halbeinkünfteverfahren

Vertragspartnern nur eine Verfügung über die ihnen zustehenden Güter, nicht über einen dem Staat zustehenden Steuerertrag. Die gesetzliche Steuerschuld ist grundsätzlich unvermeidlich.[80] Der Gesetzgeber muss Ausweichoptionen dementsprechend möglichst ausschließen.[81] Er darf eine Ausweichoption allenfalls zulassen, wenn sie zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand erfordert und kein nennenswertes finanzielles rechtliches Risiko enthält.[82] Der Gleichheitssatz erweitert diesen Maßstab noch und begnügt sich nicht mit einer in der Gesetzesregelung angelegten Gleichheit, sondern fordert für den Gesetzesvollzug eine Gleichheit im Belastungserfolg.[83]

Steuergestaltung rechtfertigt sich deshalb nicht aus dem Ziel einer Steueroptimierung. Ein solcher Leitgedanke würde die gleichheitsrechtliche Perspektive verengen, sie nur auf Gegenwartsanliegen eines der am Steuerschuldverhältnis Beteiligten ausrichten. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen wäre „das Optimum" erreicht, wenn die Steuerschuld auf Null gestaltet würde, damit der Staat zahlungsunfähig wird. Aus Sicht des Staates wäre „das Optimum" erreicht, wenn der Staat zu 100 % an der Bemessungsgrundlage beteiligt, das Unternehmen also in den Ruin getrieben wäre. Der Gleichheitssatz macht demgegenüber ein Erfordernis ökonomischer Vernunft bewusst: Der Steuerpflichtige wird anerkennen, dass der Staat über Steuern gleichheitsgerecht finanziert werden muss. Der Staat wird beachten, dass ein leistungsfähiges Unternehmen Grundlage der Besteuerung ist. Im Anliegen einer stetigen, ertragreichen Ertragsquelle begegnen sich Staat und Steuerpflichtiger.

Gesetzliche Anstrengungen, ein strukturelles Vollzugsdefizite bei der Besteuerung[84] durch Steuergestaltung zu vermeiden, treffen auf die alltägliche Erfahrung, dass das Steuerrecht für eine verlässliche Anwendung zu kompliziert ist. Nachweis- und Belegpflichten überfordern den Steuerpflichtigen. Sachverhalts-, Bewertungs- und Schätzungsungewissheiten werden durch einvernehmliche Verfahrensabschlüsse überwunden. Die Internationalität der Geschäftsbeziehungen verunsichert die Rechtsgeltung, erschwert das Verstehen des fremden Rechts, schafft Sprachbarrieren; Belege sprechen auch türkisch, kroatisch oder rumänisch. Die „tatsächliche Verständigung"[85] sucht ein Einvernehmen über den steuererheblichen Sachverhalt, bestimmt damit die Steuerrechtsfolge aber konsensual.[86] Ein Steuervertrag allerdings, der eine gesetzlich begründete Steuer verringert oder erlässt, wäre nichtig.[87]

Die Gleichheit vor dem Gesetz erlaubt keine verfahrensvereinfachende, vermeintlich verwaltungsökonomische Lockerung des Gesetzmäßigkeitsprinzips, sondern nur eine Gestaltung der Belastungstatbestände, die in der Vereinfachung auch Grenzfälle auf den Regelfall zurückführen und dadurch der Gleichheit vor dem Gesetz dienen. Bei der Entwicklung zur elektronischen Steuererklärung beharrt Art. 3 Abs. 1 GG auf einer Gleichheit je nach Belastbarkeit des Steuerschuldners, die nicht durch eine Anpassung an die Computertechnik verfälscht werden darf. Art. 3 meint die Gleichheit des Menschen vor dem Gesetz, nicht die Gleichheit einer Erwerbsquelle vor dem Computer. Das Gesetz kann die alltäglichen Feststellungsprobleme nur mindern, wenn es eine hinreichende Einfachheit und Vollziehbarkeit seiner materiellen Regeln gewährleistet.[88]

5. Lenkungsteuern

Die Steuer dient zunehmend nicht nur der Finanzierung des Staates, sondern auch der Lenkung des Steuerpflichtigen.[89] Die Gleichheit der Steuerlast wird durchbrochen, wenn das Gesetz dem Steuerpflichtigen eine Steuerentlastung anbietet, um ihn zu einem staatlich erwünschten Verhalten, einer Maßnahme des Umweltschutzes, einer Verlagerung des Fernverkehrs auf die Schiene, einer strukturfördernden Investition zu veranlassen. Eine ähnliche Lenkungswirkung erreicht ein

(keine Ausweichmöglichkeit durch „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahren" und „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren); BVerfGE, DStR 2015, 31 Rz. 246 ff. – Verschonung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht; vgl. auch BVerfGE 122, 374 (396) – „Anlagensplitting" gegenüber dem EEG; zu Parallelentwicklungen in der privatrechtlichen Begrenzung der Vertragsfreiheit vgl. BGH, NJW 1985, 1833; BGH, NJW 2009, 842 (845) – Verzicht auf künftige Unterhaltsvereinbarungen durch die ein Sozialhilfeträger oder Familienangehöriger unterhaltspflichtig werden soll; BGH, NJW 2013, 3167 – Schwarzarbeit, die mit dem Leistungsaustausch verbundene Steuern- und Sozialabgaben vermeiden soll; auch der bereicherungsrechtliche Anspruch auf Wertersatz gegen den Besteller wird verneint, BGH, NJW 2014, 1805.

80 BVerfGE 81, 228 (240) – Abzugsverbot für wirtschaftliche Vorteile abschöpfende Geldbußen; dazu Felix, Einheit der Rechtsordnung, 1998, 277 f.

81 BVerfGE 120, 1 (52 ff.) – Abfärberegelung.

82 BVerfG, DStR 2015, 31 Rz. 246 f. – Verschonung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, vgl. auch BVerfGE 120, 1 (53) – Abfärberegelung, dort allerdings mit der Überlegung, eine gesetzlich zulässige Ausweichoption könne einer im Gesetz angelegten Ungleichheit verfassungserheblich entgegenwirken.

83 BVerfGE 84, 239 (268 ff.) – Zinsurteil; BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationsgeschäfte.

84 Zu dessen Problematik im Verhältnis von materiellen und Verfahrensrecht vgl. BVerfGE 84, 239 (268 ff.) – Zinsurteil; BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationsgeschäfte.

85 Zum Terminus RFHE 18, 92 (94 f.); gemeint ist nicht die reale Verständigung, sondern die Verständigung über Tatsachen.

86 Vgl. zum Problem *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, insb. 13 f., 25 f., 123 f.; *ders.*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 20 f.; BFH, in BStBl. II 1985, 354 (357 f.); BStBl. II 1991, 45 (46); 673 (674); BStBl. II 2002, 406 (410); BStBl. II 2004, 975 (977); BStBl. II 2008, 242 (246 f.); BStBl. II 2009, 121 (122 f.); BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831.

87 *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 376 f.; vgl. zu einem kommunalen Steuervertrag, der die Gewerbesteuer für die Ansiedlung eines Betriebes im Gemeindegebiet vorübergehend erlässt, BVerwGE 8, 329 (332); BVerwG, in BStBl. I 1963, 794; 1975, 679 (682); BVerwG, in DVBl. 1984, 192 (193).

88 Zu den Folgen des Art. 3 GG für die Gesetzesauslegung vgl. *P. Kirchhof*, in ders., EStG, 16. Aufl. 2016, Rz. 43 f. (steuerjuristische Betrachtungsweise).

89 Vgl. BVerfGE 21, 12 (27) – Allphasenumsatzsteuer; BVerfGE 31, 8 (23) – Gewinnspielautomat; *Osterloh*, in FS Selmer, 2004, 875 (883); *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, 61 (217); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 65; *ders.*, in FS P. Kirchhof, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 1 ff.

Steuergesetz, das dem Steuerpflichtigen eine Sonderbelastung ankündigt, die er nur bei Änderung seines Verhaltens vermeiden kann. Das Steuergesetz verteuert ein umweltschädliches Fahrverhalten, einen gesundheitsschädlichen Alkohol – oder Tabakkonsum, ein riskantes Spekulationsgeschäft.

a) Rechtfertigung der Wahlschuld

Wenn das Steuerrecht zu Lenkungszwecken eingesetzt wird, fordert der Gleichheitssatz für beide Verhaltensalternativen – die Steuerlast und den Freiheitsverzicht durch verändertes Verhalten – einen sachlichen, einleuchtenden Grund. Wenn das motivationslenkende Steuergesetz dem Adressaten ein Stück seiner Freiheit „abkauft", ist dieser Freiheitseingriff besonders sensibel, weil er bereits auf das Entstehen des Willens einwirkt und dabei auf einen prinzipiell erwerbswilligen, deswegen gegenüber dem Subventionsangebot fast unbedacht bereitwilligen Steuerpflichtigen trifft.

Der Gleichheitssatz stellt für die Steuersubvention insbesondere vier Fragen:

(1.) Darf der Subventionsempfänger begünstigt werden, während alle anderen eine entsprechende staatliche Zuwendung nicht erhalten? Hier ist das Schenkungsverbot angesprochen, vor allem aber das Erfordernis eines sachlichen, einleuchtenden Grundes.

(2.) Innerhalb des jeweiligen Steuergesetze stellt sich die Frage, ob die Lenkungsteuer die in den Regeltatbeständen verwirklichte Belastungsgleichheit durchbrechen darf. Wenn das EStG alle Steuerpflichtigen je nach ihrem Einkommen gleich belastet, ist es besonders rechtfertigungsbedürftig, wenn das Gesetz entgegen diesem sachlich gerechtfertigten, einsichtigen Belastungsprinzip denjenigen verschont, der sein Haus mit Solaranlagen ausstattet, in Filme investiert oder „Schrottimmobilien"[90] erwirbt. Bei einer progressiven Besteuerung ist ein Abzug von der Bemessungsgrundlage besonders fragwürdig, weil dadurch der gut Verdienende eine hohe Subvention, der gering Verdienende eine geringere Subvention erhält. Zudem erreicht der steuerlich überbrachte Lenkungsanreiz den Minderbemittelten nicht. Deshalb ist strukturell die Leistungssubvention der Verschonungssubvention vorzuziehen.

(3.) Lenkungssteuern begründen oft einen systemimmanenten Widerspruch, wenn sie gleichzeitig durch Steuerentlastung die Vermeidung bestimmter Verhaltensweisen anregen, dennoch aber auf gleichbleibende oder möglichst steigende Erträge hinwirken. Der Umweltminister wird auf eine größtmögliche Schonung der Umwelt, also auf verminderte Steuererträge drängen, der Finanzminister hingegen auf ein zumindest gleichbleibendes Steueraufkommen, deswegen auf eine stetige Umweltbelastung bedacht sein. Der Gesundheitsminister setzt sich die Verringerung des Alkohol- und Tabakkonsum zum Ziel, der Finanzminister sinnt eher auf dessen ertragbringende Vermehrung. Die Gegenläufigkeit derartigen Verhaltens organisiert eine institutionelle Befangenheit im Handeln der öffentlichen Hand. Sie ist widersprüchlich, nicht folgerichtig, verletzt den Gleichheitssatz.[91]

(4.) Wenn der Gesetzgeber ein Verwaltungsprogramm, etwa des Umweltschutzes oder der Kulturförderung, durch einen Steueranreiz zu verwirklichen sucht, läuft er Gefahr, dass der Steuerpflichtige sich durch Zahlung von der Verwaltungspflicht löst, der steuerlich überbrachte Lenkungsanreiz dadurch scheitert. Zudem erreicht der Lenkungsanreiz nicht alle verwaltungsrechtlich gemeinten Adressaten. Umweltsteuern treffen tatbestandlich den Mountainbiker nicht, obwohl dieser die Umwelt belastet. Der einkommensteuerliche Anreiz zu einer umweltfreundlichen Anlage spricht den Geringverdiener nicht an, weil dieser keine Einkommensteuer schuldet. Die Gleichheit in der Verwaltungspflicht kann beim bloßen Steueranreiz strukturell verfehlt werden. Lenkungsteuern sind deswegen allenfalls geeignete Verwaltungsmittel, wenn ein Scheitern des Verwaltungsprogramms hingenommen werden kann.[92]

b) Fremdkörper im Gesamtsystem des GG

Die Erfordernisse des Gleichheitssatzes werden durch andere, in der Gesamtverfassung geregelte Gleichheitserfordernisse ergänzt und vertieft:

(1.) Bietet der Bundesgesetzgeber Steuerverschonungen für Landesertragssteuern (Art. 106 Abs. 2 GG) oder Gemeinschaftssteuern (Art. 106 Abs. 3 GG) an, so gewährt er Subventionen ganz oder teilweise zu Lasten fremder Kassen. Würde er die Leistungssubvention wählen, müsste er das Subventionsprogramm insgesamt aus Bundesmitteln finanzieren. So aber bestimmt der Bund den Subventionsinhalt, zwingt aber Länder und Gemeinden zu einer Mitfinanzierung. Das gleichheitsgerecht gestaltete System verfassungsrechtlicher Ertragszuteilung ist gestört, der Finanzausgleich findet eine unzulängliche Bemessungsgrundlage vor. Die bundesstaatliche Gleichheit ist substantiell betroffen.

(2.) Leistungssubventionen werden bei der jährlichen Haushaltsgesetzgebung bewilligt, damit auch jährlich parlamentarisch überprüft. An die parlamentarische Bewilligung schließt sich die Rechnungsprüfung und sodann die parlamentarische Entlastung an. Eine Steuersubvention wird einmal im Steuergesetz beschlossen, wirkt dann für Jahrzehnte fort, ohne dass das Parlament die Berechtigung und Höhe dieser Subventionsangebote jährlich überprüfte. Soweit das Parlament sich auch über die Steuersubvention jährlich berichten lässt und der Bundesrechnungshof prüft, ist das tatsächliche

90 So die Formulierung BGH, in NJW 2004, 27 (31).

91 Zu dem gerade für das Steuerrecht wesentlichen Folgerichtigkeitsprinzip BVerfGE 21, 160 (171 f.) – Zweigstellensteuer für Bank- und Kreditunternehmen; BVerfGE 98, 83 (100) – Landesrechtliche Abfallabgabe; BVerfGE 98, 106 (118 f.) – Kommunale Verpackungssteuer; BVerfGE 99, 216 (232) – Kinderbetreuungskosten; BVerfGE 105, 17 (47) – Sozialpfandbriefe; BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfGE 107, 27 (46) – Doppelte Haushaltsführung; ähnlich BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte; BVerfGE 120, 1 (44) – Abfärberegelung; 121, 108 (119) – Wählervereinigung; BVerfGE 122, 210 (230 f.) – Pendlerpauschale; BVerfGE 127, 224 (247) – Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots.

92 Vgl. BVerfGE 98, 106 (121) – Verpackungsteuer; BVerfGE 110, 274 (292 f.) – Ökosteuer; BVerfGE 117, 1 (31 ff.) – Erbschaftsteuer (gesonderte Bewertung).

Subventionsvolumen vielfach allenfalls grob abschätzbar, weil der Steuerpflichtige sich den Subventionsbetrag selbst zuteilt, indem er den Begünstigungstatbestand erfüllt. Aus der Bestimmtheit der Subventionsbewilligung und der Prägnanz der Subventionsprüfung werden Entscheidungen und Prüfungen nach Vermutung und Verdacht.[93]

(3.) Schließlich muss der traditionelle haushaltsrechtliche Gleichheitsgedanke, der Staat gebe die Steuererträge vollständig an die Allgemeinheit der Steuerzahler zurück,[94] für die Steuersubvention neu aufgegriffen werden. Wenn das Gesamtsteueraufkommen gleichheitsgerecht, aber „voraussetzungslos“[95] – unabhängig von einem erhaltenen Vorteil[96] – erhoben wird, der Steuerzahler also wegen seiner Steuerzahlung nicht gesteigerten Einfluss auf das staatliche Gemeinwesen gewinnen soll, sind manche Subventionsbegünstigungen verfehlt ausgestaltet. Die Gleichheitserfordernisse setzen bereits bei dem Subventionsbegriff kritisch an, wenn dieser ausschließlich Zuwendungen an – produktive – Unternehmungen gestattet.

c) Maßstäbe des BVerfG

Das BVerfG hat in jüngster Zeit verschärfte Maßstäbe für die Lenkungssteuern entwickelt. Erste Voraussetzung einer zulässigen Lenkungssteuer ist die erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers für einen tatbestandlich ersichtlichen Lenkungszweck. Entstehen Anreize nur dadurch, dass tatsächlich veränderte Umstände – veraltete Einheitswerte – begünstigend wirken, kann diese rein faktische, parlamentarisch nicht bewusst verantwortete Anreizwirkung nicht als Lenkungssteuer gerechtfertigt werden.[97] Die Lenkungszwecke sind zielgenau und normenklar auszugestalten. Eine Lenkung auf der Bewertungsebene ist deshalb ungeeignet.[98] Der gesetzlich definierte und gerechtfertigte Lenkungszweck ist sodann Grund und Grenze der Ungleichbehandlung.[99] Lenkungszweck und Ausgestaltung des Begünstigungstatbestandes sind so aufeinander abzustimmen, dass alle typischerweise Förderungswürdigen von dem Lenkungsangebot erreicht werden und die Förderung typischerweise für alle Adressaten des fördernden Gesetzes gerechtfertigt ist. Bei einer dementsprechenden Ausgestaltung des Förderungstatbestandes wachsen in der Regel die Anforderungen an die Folgerichtigkeit.[100] Innerhalb einer progressiv gestalteten Steuer – der Einkommensteuer – fordert das BVerfG für die formale Gleichheit des Parteienrechts, dass für Parteispenden grundsätzlich ein steuerentlastender Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht oder nur im Rahmen einer nivellierenden „Normalspende“ gewährt werden darf.[101] Dieser Maßstab ist für alle Abzüge von der Bemessungsgrundlage einer progressiven Steuer weiterzuentwickeln.

V. Der Gleichheitssatz als Strukturprinzip des Steuerstaates

Der Gleichheitssatz bestimmt das Gesicht des Steuerstaates. Die Steuer ist allgemeine Bürgerpflicht, Grundlage demokratischer Repräsentation, Fundament stetiger Finanzausstattung des Staates. Sie belastet jedermann je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit, begünstigt ihn durch die Steuererträge in der Allgemeinheit der Steuerzahler, beteiligt ihn – vermittelt durch das von ihm gewählte Parlament – an der finanzstaatlichen Entwicklung. Das Steuergesetz muss dementsprechend allgemein verständlich, für jedermann gleich zugänglich sein. Es hat den gesamten, für die Verbindlichkeiten des Gesetzes zugänglichen Raum mit seinen Belastungsentscheidungen zu treffen, damit die Gleichheit aller in diesem Gebiet Wirtschaftenden zu sichern und dort die Einheit der Rechtsordnung zu gewährleisten. Die Jedermannsgleichheit regelt in der Abstraktheit des Gesetzestatbestandes ohne Ansehen der Person, in Distanz und Unbefangenheit gegenüber dem Betroffenen die für alle gleiche Steuerlast, sichert in dieser Allseitigkeit die Legitimität und Akzeptanz der Steuerlast und damit deren Befolgung. Diese Jedermannsallgemeinheit ist die Kernforderung der Gleichheit vor dem Steuergesetz.

Der abstrakte Steuertatbestand hat die Steuerlast sachbezogen, vernünftig, einsichtig, nachvollziehbar und voraussehbar zu regeln. Er muss durch einen sachlichen, vernünftigen Grund gerechtfertigt sein und wird in der Verallgemeinerung dieses Besteuerungsgrundes und der damit erworbenen Rechtserfahrung einsichtig. Die zeitliche Allgemeinheit setzt das nachhaltige Steuergesetz voraus, das in die Zukunft vorgreift, das der Bürger langfristig voraussehen und berechnen kann, das dem Staat dauerhaft stetige Einnahmen sichert, das nur in die Zukunft, nicht rückwirkend belastet, dem Bürger vertraut ist und deshalb zur Grundlage eines rechtlich geschützten Gesetzesvertrauens wird. Diese Gleichheit in der Zeit ist ein gerade für das Steuerrecht aktuelles Postulat.

93 Hier bieten sich zumindest haushaltsrechtliche Informationspflichten und die parlamentarische Pflicht zur periodischen Überprüfung an, wie sie die neuere Rechtsprechung für die Sonderabgaben vorsieht, vgl. BVerfGE 108, 186 (280) – Altenpflegeabgaben; BVerfGE 110, 370 (393) – Klärschlamm-Entschädigungsfonds; vgl. auch schon BVerfGE 55, 274 (308) – Ausbildungsplatzförderungsabgabe; BVerfGE 57, 139 (162 f.) – Schwerbehindertenabgabe; BVerfGE 82, 159 (181) – Absatzfonds.

94 So schon *Hatschek*, Deutsches und preußisches Staatsrecht, Bd. II, 3. Aufl. 1930, 270 f.

95 *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 3. Aufl. 1927, 316.

96 *Waldhoff*, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2005, § 116 Rz. 85.

97 BVerfGE 93, 121 (147 f.) – Vermögensteuer.

98 BVerfGE 117, 1 (34 f.) – Erbschaftsteuer, uneinheitliche Abweichung vom gemeinen Wert.

99 BVerfGE 38, 61 (101) – Leberpfennig; ähnlich schon BVerfGE 19, 101 (116 f.) – Zweigstellensteuer für Wareneinzelhandelsunternehmen; BVerfGE 28, 227 (241 f.) – Steuerliche Privilegierung der Landwirte; *Wernsmann*, in FS P. Kirchhof, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 21.

100 BVerfGE 122, 210 (244) – Pendlerpauschale; BVerfGE 105, 17 (32 f., Zitate auf S. 46 u. 47) – Sozialpfandbrief; vgl. auch BVerfGE 110, 274 (293 f., 298 f.) – Ökosteuer, Anreiz zum Energiesparen, aber Steuerentlastungen, um die Wettbewerbsfähigkeit energieintensiver Unternehmen des produzierenden Gewerbes zu sichern.

101 BVerfGE 8, 51 (69) – Parteispendenurteil I (steuerliche Privilegierung von Parteispenden); BVerfGE 85, 264 (316) – Parteienfinanzierung (Obergrenze).

Je mehr es dem Steuergesetzgeber gelingt, das Grundsätzliche, für die Allgemeinheit Erhebliche, das Wesentliche zu regeln, damit das Parlament die ihm zugewiesene Aufgabe des Generalisten wahrnimmt, entfaltet sich eine programmatische Allgemeinheit, die der Rechtsentwicklung eine Struktur, der Wettbewerbswirtschaft ein verlässliches Fundament, dem Rechtsdenken eine gediegene Orientierung gibt. Schließlich wird die Steuergleichheit in einer instrumentalen Allgemeinheit verwirklicht, die Privilegien, Ausnahmen, Einzelfallgesetze, ausweichliche Regelungen abwehrt, eine komplizierte und widersprüchliche Gesetzgebung in ihren Ursprüngen verhindert, eine Übernormierung unterbindet, Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit fordert. Die Teilinhalte des Gleichheitssatzes sind auch Teilinhalte der Allgemeinheit eines Gesetzes. Das Gesetz ist das Handlungsmittel der Gleichheit.

Anforderungen an die Verfassungsmäßigkeit kommunaler Bettensteuersatzungen

Prof. Dr. ANDREAS MUSIL/JAN SCHULZ, beide Potsdam*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Gesetzgeberische Kompetenzgrenzen aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG
  1. Aufwandsteuer
  2. Örtlichkeit der Aufwandsteuer
  3. Keine Gleichartigkeit mit anderer Steuer
    a) Vergleichsmaßstab
    b) Gemeinsamkeiten der Bettensteuer und der Umsatzsteuer
    c) Unterschiede der Bettensteuer zur Umsatzsteuer
    d) Kein Verstoß gegen europäisches Gleichartigkeitsverbot
III. Verfassungsrechtliche Vorgaben an kommunale Bettensteuern
  1. Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 3 GG
    a) Bestimmtheit i.S.e. Vorausberechenbarkeit der Steuer
    b) Rechtsschutzgarantie
    c) Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung
  2. Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG
    a) Abwälzbarkeit der Bettensteuer
    b) Differenzierung zwischen privater und beruflicher Veranlassung
    c) Strukturelles Vollzugsdefizit
    d) Steuersatz und Typisierung
  3. Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG
    a) Berufsfreiheit der Beherbergungsbetriebe
    b) Berufsfreiheit der Übnernachtungsgäste
  4. Allgemeines Persönlichkeitsrecht der Übernachtungsgäste nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG
IV. Einfachgesetzliche Maßgaben
  1. § 43 AO Normierung der Steuerschuldnerschaft
  2. Datenschutzrechtliche Aspekte
  3. Preisangabenverordnung
  4. Landesrecht
V. Schlussbetrachtungen

Der Beitrag erläutert den rechtlichen Rahmen, den eine Gemeinde bei der Einführung bzw. Erhebung einer Bettensteuer beachten muss. Dabei wird insbesondere auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes eingegangen. Hierzu zählen neben kompetenzrechtlichen Fragen der Finanzverfassung vor allem rechtsstaatliche und gleichheitsrechtliche Anforderungen. Anschließend wird in Kürze der einfachgesetzliche Rahmen – also vor allem datenschutzrechtliche und abgabenrechtliche Fragestellungen – dargestellt. Im Ergebnis kommen die Bearbeiter zu dem Schluss, dass eine kommunale Bettensteuer rechtmäßig erhoben werden kann.

This article explains the legal framework that local authorities must consider when introducing or raising a tax for hotel accommodations. Particular attention is given to the constitutional requirements of the German constitution. This includes competence-related questions of the financial constitution as well as requirements of equality and rule of law. Subsequently, the sub-constitutional statutory framework is presented – in particular, data protection law and tax law issues. As a result, the authors conclude that a local accommodation tax can be raised lawfully.

I. Einleitung

Angesichts leerer Kassen, aber auch mit Blick auf haushaltsrechtliche Vorschriften legen die Kommunen eine gewisse Kreativität bei der Schaffung neuer Abgabetatbestände an den Tag. Vornehmlich im Bereich der Aufwandsteuern wird noch Spielraum zur Wahrnehmung des gemeindlichen Steuerfindungsrechts gesehen. Eine solche Steuer, die in den letzten Jahren vornehmlich von tourismusgeprägten Gemeinden eingeführt wurde, ist die Bettensteuer (auch Übernachtungsteuer oder Kulturförderabgabe genannt).[1]

Ausgangspunkt der Diskussion um die Zulässigkeit einer kommunalen Bettensteuer bildet ein Urteil des BVerwG aus dem Jahr 2012,[2] infolge dessen eine Bettensteuer für beruflich erforderliche Übernachtungen nicht erhoben werden darf. Darüber hinaus stellen sich im Zusammenhang mit kommunalen Bettensteuersatzungen weitere Fragen, die mittlerweile Gegenstand diverser Gerichtsverfahren waren.[3]

* *Prof. Dr. Andreas Musil* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht, an der Universität Potsdam. *Ass. iur. Jan Schulz, LL.M. (London)*, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 Siehe beispielsweise Satzung über die Erhebung einer Steuer auf Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben in der Hansestadt Lübeck v. 30.11.2011; Satzung zur Erhebung einer Kulturförderabgabe für Übernachtungen in Weimar v. 18.7.2012; Satzung über die Erhebung einer Übernachtungsteuer in der Stadt Freiburg im Breisgau v. 15.10.2013; Satzung über die Erhebung einer Steuer auf Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben in der Landeshauptstadt Potsdam v. 12.5.2014.

2 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 sowie die gleichlautende Parallelentscheidung zum Az. 9 CN 2/11.

3 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031 (Tourismusabgabengesetz Bremen); BFH v. 15.7.2015 – II R 33/14, BStBl. II 2016, 126 (Tourismusabgabengesetz Hamburg); ThürOVG v. 17.8.2011 – 3 EN 1514/10, DVBl. 2011, 1366 (Kulturförderabgabe Erfurt); OVG Schleswig v. 15.2.2012 – 4 MR 1/12, NVwZ 2012, 771 (Übernachtungsteuer Lübeck); VGH Bay. v. 22.3.2012 – 4 BV 11.1909, KStZ 2012, 130 (Übernachtungsteuer München); OVG NW v. 23.1.2013 – 14 A 1860/11, juris (Kulturförderabgabe Köln); OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816 (Übernachtungsteuer Lübeck); OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249 (Beherbergungsabgabe Dortmund); OVG Schleswig v. 6.2.2014 – 4 KN 2/13, juris (Beherbergungsabgabe

Die Bettensteuer wird von den Gemeinden typischerweise als indirekte Steuer erhoben, d.h. die Übernachtungsgäste sind zwar wirtschaftlich betrachtet Steuerträger, allerdings werden aus Praktikabilitätsgründen die Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner herangezogen. Der Steuersatz wird von den kommunalen Satzungsgebern unterschiedlich geregelt. Teils wird er in Relation zum Übernachtungspreis festgelegt, teils aber auch (ggf. in abgestufter Form) als Festbetrag bestimmt. Die so geschuldete Steuer ist zumeist in vierteljährlichen Abständen von den Beherbergungsbetrieben bei der zuständigen Behörde zu erklären und sodann abzuführen.

Zum vorläufigen Abschluss gelangte die Diskussion um verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Anforderungen an Bettensteuersatzungen durch die ausführlich begründeten Entscheidungen des BFH.[4] Seitens der Verwaltungsgerichtsbarkeit der Länder hat sich unlängst das OVG Berlin-Brandenburg ausführlich mit der Thematik beschäftigt.[5] Das BVerwG hatte im Rahmen von Nichtzulassungsbeschwerden erneut Gelegenheit, seine bisherige Rechtsprechung zu bestätigen und fortzuentwickeln.[6] Eine abschließende Klärung der verfassungsrechtlichen Grenzen einer Bettensteuer wird wohl das BVerfG herbeiführen, denn Verfassungsbeschwerden gegen die o.g. Urteile des BFH sind bereits beim BVerfG anhängig.[7]

Der Beitrag widmet sich zunächst der Kompetenz der Gemeinden zum Erlass einer Bettensteuersatzung (Abschn. II.). Anschließend werden verfassungsrechtliche Grenzen (Abschn. III.) und einfachgesetzliche Vorgaben (Abschn. IV.) dargestellt, bevor in den Schlussbetrachtungen ein Ausblick gegeben wird (Abschn. V.).

II. Gesetzgeberische Kompetenzgrenzen aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Die Gesetzgebungskompetenz der Bundesländer in Steuersachen ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG. Danach dürfen Bundesländer örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern regeln, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die Bundesländer reichen diese Gesetzgebungskompetenz durch ihre Kommunalabgabengesetze an die Gemeinden weiter.[8] Die Gemeinden können eine Bettensteuer daher als örtliche Aufwandsteuer erheben.

Eine Bettensteuer stellt in materieller Hinsicht eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne[9] dar, da sie von den Gemeinden ohne unmittelbare Gegenleistung erhoben wird und ihr Ertrag dem allgemeinen Gemeindehaushalt zufließt.[10] Damit richtet sich die Kompetenz der Gemeinden zum Erlass einer Bettensteuer nach den Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG.

1. Aufwandsteuer

Als Aufwandsteuern werden Steuern bezeichnet, die auf den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen erhoben werden.[11] Sie zielen auf diejenige besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ab, die in der Vermögens- und Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt. Dabei soll lediglich derjenige Konsum belastet werden, der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführungskosten (z.B. für Miete und Nahrungsmittel) hinausgeht, denn dieser überschießende Konsum indiziert eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grund kann die Aufwandsteuer nur für Güter oder Dienstleistungen erhoben werden, die der Einkommensverwendung (privater Aufwand) zuzuordnen sind, nicht jedoch der Einkommenserzielung (beruflicher Aufwand) dienen.[12] Dies gilt auch dann, wenn der beruflich veranlasste Aufwand eine private Mitveranlassung aufweist.[13] Denn richtigerweise kann die beruflich veranlasste Übernachtung in aller Regel von der Befriedigung privater Bedürfnisse bei Gelegenheit der Übernachtung (z.B. abendlicher Konzertbesuch) getrennt werden. Insofern handelt es sich um voneinander zu unterscheidende Konsumvorgänge.[14] Die aus zwingenden beruflichen Gründen veranlasste entgeltliche Übernachtung bleibt daher der Sphäre der Einkommenserzielung zugeordnet.[15]

Eine Bettensteuer stellt nach den vorgenannten Kriterien eine Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG dar. Indem sie entgeltliche Übernachtungsleistun-

---

Flensburg); OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510 (Kultur- und Tourismusförderabgabe Goslar); OVG Lüneburg v. 26.1.2015 – 9 KN 309/13, NVwZ-RR 2015, 593 (Übernachtungsteuer Schulenberg); OVG Lüneburg v. 26.1.2015 – 9 KN 59/14, KommJur 2015, 306 (Beherbergungsteuer Lüneburg); VGH Hess. v. 29.1.2015 – 5 C 1162/13.N, KStZ 2015, 115 (Übernachtungsteuer Kirchheim); VGH Mannheim v. 11.6.2015 – 2 S 2555/13, KommJur 2015, 419 (Übernachtungsteuer Freiburg); OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris (Übernachtungsteuer Potsdam).

4 V. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031; v. 15.7.2015 – II R 33/14, BStBl. II 2016, 126.

5 V. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris; mittlerweile rechtskräftig nach Abweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch das BVerwG, v. 13.11.2016 – 9 BN 1/16, juris.

6 V. 11.12.2015 – 9 BN 7/15, juris; v. 13.11.2016 – 9 BN 1/16, juris.

7 Anhängig unter den Az. 1 BvR 2868/15, 1 BvR 2886/15 sowie 1 BvR 2887/15.

8 Siehe § 9 Abs. 1 KAG BW, Art. 3 Abs. 1 KAG BAY, § 3 Abs. 1 KAG Bbg, § 7 KAG HS, § 3 KAG MV, § 3 Abs. 1 NdsKAG, § 3 Abs. 1 KAG NRW, § 5 Abs. 2 KAG RP, § 3 KAG SL, § 7 SächsKAG, § 3 Abs. 1 KAG SA, § 3 KAG SH sowie § 5 Abs. 1 ThürKAG. Das gilt nicht für die Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg.

9 Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff deckt sich mit den in § 3 Abs. 1 AO genannten Voraussetzungen, vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 2 Rz. 9 f.

10 Ebenso für die Bettensteuer der Stadt Trier: BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (302); vgl. auch *Petry*, BB 2010, 2860, 2861.

11 *Seer*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 2 Rz. 48.

12 Zum Begriff der Aufwandsteuer s. BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (303 f.); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1032; krit. *Unvericht*, ZAP Fach 20, 615, 620; *Wernsmann*, NVwZ 2013, 124, 126.

13 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (306) (andere Ansicht hier noch die Vorinstanz); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1033; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 57; *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 604.

14 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (306).

15 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (306).

gen steuerlich erfasst, wird sie für den Gebrauch einer Dienstleistung erhoben. Ferner werden diejenigen entgeltlichen Übernachtungen nicht einbezogen, die beruflich erforderlich sind und somit zur Einkommenserzielung zählen. Nur der über die Einkommenserzielung hinausgehende Aufwand – also die privat veranlassten Übernachtungen – wird besteuert.[16]

Dass eine Bettensteuer in der Regel indirekt erhoben wird, steht der Kompetenzregelung des Art. 105 Abs. 2a GG nicht entgegen.[17] Die Abwälzbarkeit der Steuer ist nämlich kein prägendes Merkmal einer Aufwandsteuer und daher keine Tatbestandsvoraussetzung des Art. 105 Abs. 2a GG.[18] Vielmehr ist die Abwälzbarkeit einer Aufwandsteuer ein materielles Kriterium für eine am Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete Besteuerung.[19]

2. Örtlichkeit der Aufwandsteuer

Eine Bettensteuersatzung erfüllt das Merkmal der Örtlichkeit, sofern ihr Geltungsbereich auf das Gemeindegebiet begrenzt ist.

3. Keine Gleichartigkeit mit anderer Steuer

Als gleichartige Bundessteuer kommt einzig die Umsatzsteuer in Betracht. Letztlich sprechen aber gewichtige Gründe gegen eine Vergleichbarkeit der Bettensteuer mit der Umsatzsteuer.

a) Vergleichsmaßstab

Das BVerfG hat bisher nicht abschließend geklärt, welche Anforderungen an das Tatbestandsmerkmal „gleichartig" aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG anzulegen sind. Bei der Vorschrift in Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG geht das BVerfG davon aus, dass sie ebenso ein Gleichartigkeitsverbot enthält, so dass Landessteuern gesperrt sind, sofern bereits eine gleichartige bundesgesetzlich geregelte Steuer existiert.[20] Eine Gleichartigkeit i.S.d. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG liege dann vor, wenn die Landessteuer auch die Merkmale der bundesrechtlich geregelten Steuer erfülle. Dabei seien Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und wirtschaftliche Auswirkungen für den Vergleich heranzuziehen. Insbesondere dürfe die Landessteuer nicht dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen.[21]

Die Vorschrift in Art. 105 Abs. 2a GG über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern wurde allerdings erst später mit dem Finanzreformgesetz im Jahr 1969[22] eingefügt. Wenn man für die neue Vorschrift dieselben Voraussetzungen an die Gleichartigkeit anlegt wie bei Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG, würde die Regelung weitgehend leerlaufen, da eine ganze Reihe der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern.[23] Aus diesem Grund muss der Begriff der Gleichartigkeit bei Art. 105 Abs. 2a GG anders ausgelegt werden als in Art. 105 Abs. 2 GG (sog. eigenständiger Gleichartigkeitsbegriff).[24]

Das BVerfG konnte die Anforderungen an das Tatbestandsmerkmal bisher offenlassen, erkennt aber an, dass die beiden Gleichartigkeitsbegriffe unterschiedlich ausgelegt werden müssen. Es prüft anhand des hergebrachten Gleichartigkeitsbegriffes aus Art. 105 Abs. 2 GG, ob die Merkmale der Aufwandsteuer (d.h. Belastungsgrund, Steuergegenstand, Kreis der Steuerpflichten, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen) mit den Merkmalen der Bundessteuern vergleichbar sind. Wenn das schon nicht der Fall ist, kommt eine Gleichartigkeit bereits aus diesem Grund nicht in Frage.[25]

Aus dieser Vorgehensweise entnehmen BVerwG und BFH, dass es auf eine zweistufige Prüfung ankomme. Zunächst seien die o.g. Merkmale der Aufwandsteuer mit der Bundessteuer zu vergleichen. Bereits aufgrund dieses Vergleichs könne eine Gleichartigkeit ausscheiden, sofern die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs erfüllt sind. Anderenfalls sei eine umfassende Bewertung der Merkmale der jeweiligen Steuer vorzunehmen. Dabei sei der Maßstab für den Vergleich mit Blick auf die besondere Funktion des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG zu sehen. Die Vorschrift will den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten, soll aber gleichzeitig ausschließen, dass Gemeinden eine Bundessteuer kopieren und der Steuerpflichtige damit aus demselben Grund mehrfach steuerlich belastet wird.[26]

b) Gemeinsamkeiten der Bettensteuer und der Umsatzsteuer

Auf den ersten Blick bestehen zwischen der Umsatzsteuer und einer Bettensteuer einige Gemeinsamkeiten. So knüpfen beide an einen entgeltlichen Leistungsaustausch an und greifen somit auf diejenige Leistungsfähigkeit zu, die sich aus der Einkommensverwendung ergibt.[27] Außerdem orientieren sich beide Steuern am Entgelt als Ausgangsgröße für die Berech-

16 A.A. *Petry*, BB 2010, 2860, 2862.

17 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (17); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1033; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 79.

18 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (17).

19 Zur Diskussion um die Abwälzbarkeit einer Bettensteuer s. unten Ziff. III. 2. a).

20 BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258 f.); ebenso *Seiler* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 143 m.w.N.

21 BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (260); BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) (st. Rspr.).

22 Einundzwanzigstes Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 12.5.1969, BGBl. I 1969, 359.

23 Ebenso *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 606.

24 *Seiler* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 172 ff.

25 BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (350 f.).

26 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (307 ff.); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1033; gl. A. *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 606. Das OVG Schleswig (v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 818 f.) nimmt trotz fehlender Gleichartigkeit eine Abwägung dahingehend vor, welche Merkmale der Bettensteuer besonders prägend sind und inwiefern dadurch die Unterschiede zur Umsatzsteuer in den Hintergrund rücken können.

27 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (310); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1033; OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014,

nung der Steuer. Überwiegend errechnet sich die Steuer bei den kommunalen Bettensteuern nach einem bestimmten Prozentsatz des Übernachtungsentgelts. Nur wenige Bettensteuersatzungen sehen stufenweise Festbeträge vor. Allerdings greifen auch solche Satzungen auf das Übernachtungsentgelt als Ausgangsgröße zu. Sofern eine Übernachtungsteuer als Festbetrag erhoben wird, fehlt es an einer Gleichartigkeit mit der proportionalen Umsatzsteuer. Schließlich kann man der Auffassung sein, dass beide Steuern wirtschaftlich dieselben Auswirkungen haben, da die Steuern den Endverbraucher treffen sollen und auf Abwälzbarkeit der Steuer angelegt sind.[28]

c) Unterschiede der Bettensteuer zur Umsatzsteuer

Es gibt jedoch maßgebliche Unterschiede zwischen einer Bettensteuer und der Umsatzsteuer. Der bedeutendste Unterschied liegt in der Allgemeinheit der Umsatzsteuer. Während die Umsatzsteuer als allgemeine indirekte Verbrauchsteuer prinzipiell auf jedweden Leistungsaustausch gerichtet ist (vgl. § 1 Abs. 1 UStG), erfasst eine Bettensteuer von vornherein nur privat veranlasste entgeltliche Übernachtungen. Eine Bettensteuer hat also einen wesentlich engeren Anwendungsbereich als die Umsatzsteuer. Gerade die Allgemeinheit des Steuergegenstandes ist jedoch ein konstituierendes und erforderliches Merkmal der Umsatzsteuer.[29]

Hinzu kommt, dass sich die Erhebungstechnik einer Bettensteuer typischerweise von der Umsatzsteuer unterscheidet. Die Umsatzsteuer ist eine Allphasen-Nettosteuer, damit letztlich nur der Endverbraucher die Umsatzsteuerlast wirtschaftlich trägt. Dazu sieht § 15 UStG einen Vorsteuerabzug vor. Zwar wird bei einer Bettensteuer wirtschaftlich auch nur der Endverbraucher, nämlich der Übernachtungsgast, herangezogen. Es handelt sich jedoch um eine lediglich einphasige Aufwandsteuer, die einen Vorsteuerabzug nicht erforderlich macht. So ist zwar die wirtschaftliche Auswirkung gegenüber dem Verbraucher bzw. Übernachtungsgast ähnlich, die dahinterstehende Erhebungstechnik unterscheidet sich jedoch bedeutend.[30]

Auch die Veranlagungsverfahren der Umsatzsteuer und einer Bettensteuer sind grundsätzlich unterschiedlich ausgestaltet. Die Umsatzsteuer wird aufgrund von Voranmeldungen erhoben (§ 18 Abs. 1, 2 UStG), während eine Bettensteuer – in aller Regel nach vierteljährlicher Steuererklärung durch den Unternehmer – durch Steuerbescheid festgesetzt wird.[31]

Im Übrigen unterscheiden sich viele Einzelregelungen des UStG und einer typischen Bettensteuersatzung. So gibt es in einer solchen Satzung keine Kleinunternehmerregelung wie in § 19 UStG. Dafür ist der Betrag der Bettensteuer meist deutlich niedriger als die Umsatzsteuer. Zudem werden Übernachtungen von Minderjährigen meist von der Bettensteuer ausgenommen, während die Umsatzsteuer auch von Minderjährigen getragen wird. Regelmäßig ist die Übernachtungsteuer auch auf eine bestimmte Anzahl von Übernachtungen beschränkt, während die Umsatzsteuer zeitlich unbefristet und auf jede Übernachtung zu entrichten ist.

d) Kein Verstoß gegen europäisches Gleichartigkeitsverbot

Eine andere Wertung ergibt sich auch nicht aus dem europarechtlichen Gleichartigkeitsgebot aus Art. 401 MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift ist ein Mitgliedstaat nicht daran gehindert, alle Steuern, Abgaben und Gebühren beizubehalten oder einzuführen, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH soll mit der Vorschrift verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Umsatzsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der Umsatzsteuer vergleichbaren Art und Weise erfassen. Solche steuerlichen Maßnahmen können Steuern sein, die die wesentlichen Merkmale der Umsatzsteuer aufweisen, wenngleich sie nicht in allen Punkten übereinstimmen müssen.[32] Als ein solches wesentliches Merkmal fasst der EuGH u.a. die Allgemeinheit der Umsatzsteuer auf.[33]

Eine Bettensteuer hat aber gerade nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, denn es fehlt ihr insbesondere an der Allgemeinheit des Steuergegenstandes (s.o.). Bereits weil dieses Merkmal so bedeutend und charakterprägend für die Umsatzsteuer ist, verstößt die Einführung einer Bettensteuer nicht gegen Art. 401 MwStSystRL.[34]

III. Verfassungsrechtliche Vorgaben an kommunale Bettensteuern

1. Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 3 GG

Verfassungsrechtliche Vorgaben für kommunale Bettensteuersatzungen können sich zunächst aus dem Rechtsstaatsprinzip ergeben. Das Rechtsstaatsprinzip wird in Art. 20 GG zwar nicht ausdrücklich erwähnt, gleichwohl wird die Norm, und dort insbesondere Abs. 3, allgemein als Verortung dieses Staatsstrukturprinzips erachtet.[35] Erst durch seine Einzelausprägun-

249, 250.

28 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (311); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1033; *Petry*, BB 2010, 2860, 2864.

29 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1034; OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 250; OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510, 514; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 76.

30 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (311); ebenso OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 819; a.A. *Unvericht*, ZAP Fach 20, 615, 624.

31 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1034; OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 819; a.A. *Petry*, BB 2010, 2860, 2864.

32 EuGH v. 9.3.2000 – Rs. C-437/97 (EKW und Wein & Co), Slg. 2000, I-1157 = IStR 2000, 210, 212.

33 EuGH v. 9.3.2000 – Rs. C-437/97 (EKW und Wein & Co), Slg. 2000, I-1157 = IStR 2000, 210, 212.

34 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1040; OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 251.

35 S. statt vieler *Sachs* in ders., GG, 7. Aufl. 2014, Art. 20, Rz. 75.

gen kann das Prinzip als Maßstab im Rahmen verfassungsrechtlicher Prüfung fruchtbar gemacht werden.[36] Die rechtsstaatlichen Vorgaben an eine Bettensteuersatzung ergeben sich vornehmlich aus dem Bestimmtheitsgebot, der Rechtsschutzgarantie sowie dem Gebot der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

a) Bestimmtheit i.S.e. Vorausberechenbarkeit der Steuer

Das Bestimmtheitsgebot verlangt, dass staatliche Geund Verbote so bestimmt sein müssen, dass die Adressaten wissen, welches Verhalten von ihnen erwartet wird.[37] Im Kontext des Steuerrechts konkretisiert sich das Bestimmtheitsgebot dahingehend, dass es eine tatbestandliche Vorhersehbarkeit verlangt. Unter tatbestandlicher Vorhersehbarkeit ist zu verstehen, dass der Steuerschuldner aufgrund der Steuervorschrift erkennen kann, ob ihr Anwendungsbereich eröffnet ist.[38] Das BVerfG hat diese Aussage bisher allerdings mit Blick auf konkrete Steuernormen wenig akzentuiert. Vielmehr wird es für ausreichend gehalten, wenn die Normbedeutung von den zuständigen Rechtsanwendern zutreffend ermittelt werden kann.[39] Eine exakt arithmetische Vorausberechenbarkeit der Steuerlast wird von der Verwaltungsgerichtsbarkeit folglich nicht als Voraussetzung einer hinreichenden Bestimmtheit angesehen.[40]

Ein Beherbergungsbetrieb kann anhand der Erklärungen der Übernachtungsgäste unproblematisch feststellen, ob eine private oder berufliche Übernachtung vorliegt. Daran anknüpfend ist es für den Beherbergungsbetrieb im nächsten Schritt ersichtlich, ob die Übernachtungsleistung bettensteuerpflichtig ist oder nicht. Insofern ist der Tatbestand hinreichend vorhersehbar. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Übernachtungsgäste in Einzelfällen unwahre Erklärungen zu ihrem Übernachtungsgrund abgeben könnten, welche der Beherbergungsbetrieb nicht überprüfen kann. Denn die tatbestandliche Vorhersehbarkeit als solche wird dadurch nicht im Grundsatz in Frage gestellt.[41]

Auch die Abgrenzung zwischen privater und beruflicher Veranlassung lässt die Bestimmtheit einer Bettensteuersatzung nicht entfallen. Für Zwecke der Bettensteuer kann hierbei nämlich auf die Abgrenzungskriterien zurückgegriffen werden, die bereits im Einkommensteuerrecht entwickelt wurden und etabliert sind.[42]

b) Rechtsschutzgarantie

Es liegt auch kein Verstoß gegen den aus Art. 19 Abs. 4 GG vor. Die Vorschrift fordert, dass jemandem, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt wird, der Rechtsweg offenstehen muss. Zwar fehlt einem Übernachtungsgast die Möglichkeit, selbst gegen die Erhebung der Bettensteuer (außer-)gerichtlich vorgehen, da er selbst nicht Steuerschuldner, sondern lediglich wirtschaftlicher Träger der Bettensteuer ist.[43] Darin ist jedoch kein Verstoß gegen den Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes zu sehen, denn Art. 19 Abs. 4 GG garantiert nur dem unmittelbar Betroffenen eine Rechtsschutzmöglichkeit. Dem lediglich mittelbar betroffenen Übernachtungsgast muss auch dann keine Rechtsschutzmöglichkeit eingeräumt werden, wenn sich der unmittelbar Betroffene – hier der Beherbergungsbetrieb als Steuerpflichtiger – entscheidet, nicht gegen die steuerliche Belastung vorzugehen. Das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Beherbergungsbetrieb ist von dem privatrechtlichen Schuldverhältnis zwischen Übernachtungsgast und Beherbergungsbetrieb zu trennen. Beide Schuldverhältnisse stehen selbständig nebeneinander.[44]

c) Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Im Jahr 2009 hat der Bundestag mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz[45] u.a. die Reduzierung der Umsatzsteuer für Beherbergungsleistungen beschlossen (vgl. § 12 Nr. 11 UStG), um die Wirtschaft zu stärken. Wenn Gemeinden danach die steuerliche Gesamtbelastung bei Übernachtungen durch eine Bettensteuer wieder erhöhen, ist es zunächst verständlich, dass Beherbergungsbetriebe hierin einen Verstoß gegen die Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung erkennen wollen. Dem kann allerdings nicht gefolgt werden.[46]

Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verlangt, dass die jeweiligen Gesetzgebungskompetenzen wechselseitig unter bundesstaatlicher Rücksichtnahme ausgeübt werden. Das heißt, konzeptionelle Entscheidungen des Bundesgesetzgebers dürfen nicht durch legislative Entscheidungen des Landesgesetzgebers verfälscht werden bzw. hierzu im Widerspruch stehen.[47] Sowohl eine Bettensteuer als auch die Umsatzsteuer weisen zwar keinen Lenkungszweck auf,[48] sondern dienen primär dem Ertragszweck. Dennoch sind

36 Zu den Ausprägungen im Einzelnen s. *Sachs* in ders., GG, 7. Aufl. 2014, Art. 20, Rz. 77.

37 S. nur *von Münch/Mager*, Staatsrecht I, 8. Aufl. 2016, Rz. 659.

38 *Gersch*, in Klein: AO, 13. Aufl. 2016, § 3 Rz. 11 m.w.N.; *Hey* in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 243 f.

39 Dazu die kritische Darstellung bei *Hey* in Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 247.

40 OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 820; OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 251.

41 OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 820; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 68.

42 OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 251.

43 BVerwG v. 30.8.2013 – 9 BN 2/13, NVwZ-RR 2013, 1014.

44 OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 818.

45 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

46 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (312); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1037 f.; OVG Schleswig v. 15.2.2012 – 4 MR 1/12, NVwZ 2012, 771, 772.

47 BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118 f.); BVerfG v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 u.a., BVerfGE 98, 265 (301).

48 So richtigerweise OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 820.

beide Steuern nicht gleichartig.[49] Auf die Gleichartigkeit kommt es aber maßgeblich an, um eine widersprüchliche Legislativentscheidung des Bundeslandes bzw. der Gemeinde begründen zu können. Wenn man bereits eine gewisse Ähnlichkeit der legislativen Maßnahmen als Maßstab zuließe, würde der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ausufern. Der lediglich geringe Betrag der Bettensteuer kann als zusätzliches Argument hervorgebracht werden.[50]

2. Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

Mit Blick auf mögliche Verletzungen der Grundrechte ist zunächst der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen. Der Gleichheitssatz fordert eine Gleichbehandlung von wesentlich Gleichem und eine Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichem. Abweichungen bedürfen des sachlichen Grundes und müssen unter Umständen auch verhältnismäßig sein.[51] Im Steuerrecht hat sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als Hauptmaßstab für die Belastungsgleichheit zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen durchgesetzt.[52] Der Gleichheitssatz fordert für das Steuerrecht zudem, dass der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit umsetzt.[53]

a) Abwälzbarkeit der Bettensteuer

Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete Besteuerung kann nur dann vorliegen, wenn derjenige, der den Aufwand betreibt, im Ergebnis auch für die Steuer aufkommt.[54] Wird also eine Aufwandsteuer indirekt erhoben – ist der Steuerpflichtige also ein anderer als der wirtschaftliche Träger der Steuer – gibt Art. 3 Abs. 1 GG vor, dass die Steuer auf den Steuerträger abgewälzt werden kann.[55] Eine vollkommene Abwälzbarkeit der Steuer ist nicht erforderlich.[56] Dem Steuerschuldner muss also keine rechtliche Gewähr dafür geboten werden, den als Steuer gezahlten Geldbetrag vom Steuerträger auch tatsächlich in jedem Fall ersetzt zu bekommen.[57] Da es sich bei der Abwälzung der Steuer um einen wirtschaftlichen Vorgang handelt, steht es dem Steuerschuldner frei, die Steuer entweder direkt vom Steuerträger zu verlangen oder den Steuerbetrag in die unternehmerische Kalkulation einzubeziehen und so den erwarteten Steuerbetrag auf alle Steuerträger umzulegen (sog. kalkulatorische Abwälzbarkeit).[58] Stehen hingegen rechtliche Hindernisse einer Abwälzung der Steuer auf den Steuerträger entgegen, so darf sie nicht indirekt erhoben werden.[59]

Bei einer Bettensteuer stehen der Abwälzbarkeit in aller Regel keine rechtlichen Hindernisse entgegen. Kann ein Übernachtungsgast die berufliche Veranlassung seiner Übernachtung nicht hinreichend glaubhaft machen (z.B. durch eine Arbeitgeberbescheinigung), kann der Beherbergungsbetrieb die Bettensteuer von ihm verlangen. Somit trägt der Übernachtungsgast das Abwälzungsrisiko, nicht hingegen der Beherbergungsbetrieb.[60] Es sind zwar Einzelfälle denkbar, in denen die Abwälzung einer tatsächlich geschuldeten Bettensteuer misslingen kann. Solch ein Fall liegt beispielsweise vor, wenn sich die Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung der Übernachtung im Nachhinein als unrichtig herausstellt, weil der Übernachtungsgast (wissentlich) falsche Auskünfte erteilt und entsprechende Nachweise vorgelegt hat. Diese Sachverhalte sollten allerdings vergleichsweise selten auftreten. Eine Ordnungswidrigkeitsregelung für den Fall der Angabe falscher Tatsachen oder Vorlegen falscher Nachweise sollte genügen, um von einem solchen Verhalten hinreichend abzuschrecken. Damit sollten Falschangaben nur in Ausnahmefällen vorkommen und der Abwälzbarkeit der Steuerlast nicht generell entgegenstehen.[61]

b) Differenzierung zwischen privater und beruflicher Veranlassung

Die Differenzierung zwischen privat und beruflich veranlasstem Aufwand für die Übernachtung ist aus gleichheitsrechtlicher Sicht unbedenklich, da eine Aufwandsteuer nur denjenigen Aufwand erfasst, der der Sphäre der Einkommensverwendung zuzuordnen ist. Dies ist bei beruflichem Übernachtungsaufwand nicht der Fall,[62] so dass die Unterscheidung nach privater und beruflicher Veranlassung bei einer Aufwandsteuer tatbestandlich notwendig ist.

---

49 S. o. Ziff. II. 3.

50 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 (312); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1037; OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 819 f.; *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 607.

51 S. allgemein *Boysen* in Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 3, Rz. 51 ff.

52 Statt vieler *Birk/Desens/Tappe*, 19. Aufl. 2016, Rz. 186 ff.

53 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101; 132 (138); v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101; 151 (155); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47).

54 BVerfG v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (20); BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (22); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1034; OVG Schleswig v. 15.2.2012 – 4 MR 1/12, NVwZ 2012, 771, 772. *Buchberger* (DVBl. 2015, 601, 604) will diese Erkenntnis aus dem Begriff der Aufwandsteuer selbst herleiten.

55 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (22 f.).

56 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (22 f.); OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 821; *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 604.

57 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1034; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 80.

58 BVerfG v. 10.5.1962 – 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76 (96); BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1034; OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 821; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 80.

59 BVerfG v. 10.5.1962 – 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76 (96); ebenso OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 80.

60 Im Ergebnis ebenso OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 81.

61 OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 81.

62 BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301.

c) Strukturelles Vollzugsdefizit

Im steuerlichen Kontext gibt Art. 3 Abs. 1 GG zudem vor, dass kein strukturelles Vollzugsdefizit bei der steuerlichen Erfassung vorliegen darf. Hierzu ist der Gesetzgeber verpflichtet, das materielle Steuergesetz derart in ein normatives Umfeld zu betten, dass die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet ist.[63] Es muss also ein angemessenes Entdeckungsrisiko unzulänglicher oder falscher Erklärungen vorhanden sein.[64]

Damit in einer Bettensteuersatzung kein strukturelles Vollzugsdefizit angelegt ist, darf die Steuersatzung die Steuerfreiheit der Übernachtung nur durch aktives Handeln – nämlich durch die Erklärung des Beruflichkeit der Übernachtung – gewähren. Der Steuertatbestand ist dadurch ohne eine Mitwirkung des Übernachtungsgastes im Regelfall erfüllt. Daher sind allenfalls falsche Angaben zur Veranlassung der Übernachtung problematisch. Um die Steuerehrlichkeit hinreichend zu fördern, muss eine Bettensteuersatzung daher Falschangaben des Steuerpflichtigen einerseits, aber auch des Ausstellers einer Beruflichkeitsbescheinigung andererseits als Ordnungswidrigkeit vorsehen.[65] Die Richtigkeit der Angaben kann die Steuerbehörde anhand der weitergeleiteten Daten überprüfen und ggf. vom Übernachtungsgast als „andere Person" i.S.d. § 93 Abs. 1 S. 1 AO Auskunft verlangen. Auch bei einer bloß stichprobenartigen Untersuchung der weitergeleiteten Daten durch die Steuerbehörde besteht ein angemessenes Entdeckungsrisiko.[66] Insgesamt ist die Wahrscheinlichkeit einer Falschauskunft angesichts der meist nur geringen Höhe der Bettensteuer aber als gering einzuschätzen.

d) Steuersatz und Typisierung

Gemeinden haben bei der Ausgestaltung des Steuersatzes einen weiten Gestaltungsspielraum.[67] Insoweit sind typisierende und pauschalierende Steuersätze grundsätzlich zulässig. Die geregelten Steuersätze müssen jedoch mindestens einen lockeren Bezug zum getätigten Aufwand aufweisen.[68] So sind Regelungen, die proportional oder in gestaffelter Form am Übernachtungsentgelt anknüpfen, zulässig. Werden verschiedene Pauschalbeträge hingegen an die Sterne-Klassifizierung des Beherbergungsbetriebes geknüpft, fehlt es an einem hinreichenden Bezug zum tatsächlich getätigten Aufwand.[69]

3. Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG

Gemeinden müssen bei der Konzeption einer Bettensteuer darüber hinaus die Freiheitsgrundrechte – hier insbesondere die Berufsfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 GG – im Blick behalten. Dabei ist zwischen den Grundrechten der Beherbergungsbetriebe und den Rechten der Übernachtungsgäste zu differenzieren.

a) Berufsfreiheit der Beherbergungsbetriebe

Durch die Bestimmung der Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner gehen entsprechende Mitwirkungspflichten einher (quartalsweise Steuererklärung; Ermittlung des Übernachtungsgrundes etc.), die in den Schutzbereich der Berufsfreiheit eingreifen. Der Eingriff erfolgt jedoch nur auf Ebene der Berufsausübung, so dass er sich bereits mit vernünftigen Erwägungen des Allgemeinwohls als verhältnismäßig rechtfertigen lässt.

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kann die intendierte Einnahmeerzielung für den Gemeindehaushalt ein legitimer Zweck sein. Eine Bettensteuer ist insofern auch geeignet und erforderlich. Würde die Gemeinde alternativ den Übernachtungsgast als Steuerpflichtigen bestimmen, wäre die Steuererhebung nicht verwaltungspraktikabel und sehr wahrscheinlich nicht ökonomisch. Wenn die Gemeinde für diesen Fall den Beherbergungsbetrieb lediglich als Steuerentrichtungspflichtigen statt als Steuerpflichtigen bestimmen würde, ergäben sich für den Beherbergungsbetrieb dieselben Mitwirkungspflichten. Der Gemeinde ist in diesem Aspekt ein Gestaltungsspielraum zuzubilligen, denn der Eingriff wird hierdurch für die Beherbergungsbetriebe im Ergebnis nicht milder.

Die Bestimmung der Beherbergungsbetriebe als Steuerpflichtige einer Bettensteuer hält auch einer Angemessenheitsabwägung stand. Zwar hat der Beherbergungsbetrieb durch seine Mitwirkungspflichten einen erhöhten Sach- und Personalaufwand. So muss er gegebenenfalls mehr Personal einstellen und seine Hotel-Software umstellen. Der zusätzliche Personalaufwand lässt sich aber durch den Einsatz standardisierter Abläufe bei der elektronischen Datenverarbeitung minimieren.[70] Hingegen sind die Mitwirkungspflichten notwendig, um eine gleichheitskonforme Besteuerung zu ermöglichen, und stehen somit nicht außer Verhältnis zum Zweck der Einnahmeerzielung der Gemeinde.[71]

Sofern der Bettensteuersatz nur ein geringer Prozentsatz oder Festbetrag des Übernachtungsaufwandes ist, hält auch er einer Verhältnismäßigkeitsprüfung stand. Der Steuersatz ist bereits deswegen zumutbar, weil die Bettensteuer ohnehin auf Abwälzung angelegt ist und in der Regel nicht vom Beherbergungsbetrieb aufgebracht werden muss.[72]

63 Zum Ganzen BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113).

64 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114); *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 605.

65 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1036; OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 252 f.; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 114; *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 605.

66 OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 821.

67 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (44 f.); BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 605.

68 BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20); OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510, 511; *Buchberger*, DVBl. 2015, 601, 605.

69 OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510, 511 f.

70 Im Ergebnis ebenso OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510, 513; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 96.

71 BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1040; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 96.

72 OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 100.

b) Berufsfreiheit der Übernachtungsgäste

Durch die Nachweispflicht für berufliche Übernachtungsgäste ist zugleich in deren Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG eingegriffen, denn nur mit entsprechendem Nachweis ist ihre Übernachtung nicht bettensteuerpflichtig.[73] Hingegen ist die Berufsfreiheit nicht betroffen, wenn berufliche Übernachtungen aufgrund einer kalkulatorischen Abwälzung der Bettensteuer auf alle Übernachtungsgäste gleichermaßen trotzdem bettensteuerpflichtig sind. In diesem Fall fehlt es nämlich an einem Eingriff eines Hoheitsträgers, da die Abwälzung lediglich aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung zwischen dem Übernachtungsgast und dem Beherbergungsbetrieb geschieht, wenngleich die Abwälzung für den Übernachtungsgast indisponibel ist.

Soweit ein Eingriff in die Berufsfreiheit vorliegt, ist er auf Stufe der Berufsausübungsfreiheit zu verorten. Da die Nachweispflicht notwendig ist, um die Steuererhebung zu gewährleisten, und mit ihr keine schwerwiegenden Nachteile für die Übernachtungsgäste verbunden sind, ist der Eingriff verhältnismäßig.

4. Allgemeines Persönlichkeitsrecht der Übernachtungsgäste nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG

Darüber hinaus muss eine Gemeinde das allgemeine Persönlichkeitsrecht der Übernachtungsgäste aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG beachten.

Die Erhebung des Übernachtungsgrundes stellt jedenfalls einen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht der Übernachtungsgäste dar. Dies gilt allerdings nur für berufliche Übernachtungsgäste, denn ausschließlich bei ihnen kommt es auf die Auskunft und Mitwirkung an der Steuererhebung an. Bei privaten Übernachtungsgästen wird nicht in das allgemeine Persönlichkeitsrecht eingegriffen, da die private Übernachtung gewissermaßen den (steuerbaren) Grundfall einer Bettensteuersatzung darstellt. Somit bedarf es keiner Mitwirkung privater Übernachtungsgäste an der Steuererhebung. Ihre Übernachtung wäre auch ohne die Erhebung des Übernachtungsgrundes bzw. bei Verweigerung der Auskunft bettensteuerpflichtig.[74]

Dieser Eingriff bei beruflichen Übernachtungsgästen ist jedoch gerechtfertigt. Das Bundesdatenschutzgesetz und – soweit anwendbar – die Landesdatenschutzgesetze bilden eine zulässige gesetzliche Schranke des allgemeinen Persönlichkeitsrechts der Übernachtungsgäste. Der Eingriff ist zudem verhältnismäßig. Die Erhebung des Übernachtungsgrundes und entsprechende Nachweise sind unerlässlich für eine gesetzes- und gleichheitskonforme Besteuerung mit der Bettensteuer. Anderenfalls ließe sich privater und beruflicher Aufwand für die Übernachtung nicht differenzieren.[75] Sofern eine Bettensteuersatzung keine hohen Anforderungen an den Nachweis stellt, z.B. eine einfache Arbeitgeberbescheinigung oder eine Selbsterklärung des Übernachtungsgastes genügen lässt, stellt diese Auskunft für den Übernachtungsgast keinen unverhältnismäßigen Eingriff in seine Privatsphäre dar.[76]

IV. Einfachgesetzliche Maßgaben

Da eine Bettensteuer aufgrund einer kommunalen Satzung erhoben wird, muss sie auch mit bundes- und landesgesetzlichen Regelungen in Einklang stehen.[77]

1. § 43 AO Normierung der Steuerschuldnerschaft

Gemäß § 43 AO bestimmen die Steuergesetze, wer Steuerschuldner und wer lediglich Steuerentrichtungspflichtiger ist. Die Vorschrift findet durch Verweisung der Kommunalabgabengesetze der Länder Anwendung[78] und wird dadurch eine Regelung des Landesrechts.[79] Als Steuergesetz i.S.d. § 43 AO kommt jedes formelle Gesetz, also auch eine kommunale Steuersatzung in Betracht.[80]

Im Gegensatz zum Steuerschuldner, der die Steuer auf eigene Rechnung selbst zahlt, zahlt der Steuerentrichtungspflichtige die Steuer nicht für sich selbst, sondern für den Steuerschuldner. Fehlt es an einer ausdrücklichen Bestimmung des Steuerschuldners, ist grundsätzlich derjenige als Steuerschuldner anzusehen, der die objektiven und subjektiven Merkmale des Steuertatbestandes erfüllt bzw. dem die Erfüllung des Steuertatbestandes zuzurechnen ist.[81]

Sofern also eine Bettensteuersatzung den Steuerschuldner nicht ausdrücklich bestimmt, kommt es auf die Nähe des Beherbergungsbetriebs zur Erfüllung des Steuertatbestandes an. Die Anforderungen für die Bestimmung der Nähe des Steuerschuldners ist in diesem Zusammenhang aber umstritten. Während einige eine besondere rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zu jedem einzelnen Tatbestandsmerkmal der Steuer fordern[82], lassen andere bereits genügen, dass der Steuerschuldner eine rechtliche Beziehung zum Steuergegenstand hat bzw. einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des Steuertatbestandes leistet.[83] Mit-

---

73 Das gilt jedenfalls für selbständige Unternehmer. Entsprechendes gilt für den Arbeitgeber des beruflichen Übernachtungsgastes.

74 Sinngemäß OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 117.

75 OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 118.

76 Im Ergebnis ebenso BFH v. 15.7.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031, 1039; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 120 f.

77 In den Bundesländern Berlin, Bremen und Hamburg ist die Bettensteuer aufgrund der kommunalen Struktur hingegen in einem Landesgesetz geregelt.

78 § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG BW, Art. 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG BAY, § 12 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG Bbg, § 4 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG HS, § 12 Abs. 1 KAG MV, § 11 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) NdsKAG; § 12 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG NRW, § 3 Abs. 1 Nr. 2 KAG RP, § 12 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG SL, § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) SächsKAG, § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) KAG SA, § 11 Abs. 1 S. 2 KAG SH, § 15 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) ThürKAG.

79 BVerwG v. 20.8.2014 – 9 B 9.14, KommJur 2014, 461, 462.

80 *Boeker*, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rz. 11.

81 *Boeker*, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rz. 4 m.w.N.

82 So wohl OVG NW (v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249, 253 f.), das daher allenfalls eine Bestimmung als Steuerentrichtungspflichtiger i.S.d. § 43 S. 2 AO für zulässig hält. Ebenso *Unvericht*, ZAP Fach 20, 615, 618 f.

83 VGH Hess. v. 29.1.2015 – 5 C 1162/13.N, KStZ 2015, 115 (Rz. 22); VGH Mannheim v. 11.6.2015 – 2 S 2555/13, KommJur 2015, 419, 424 f.; OVG Berlin-Brandenburg v.

unter wird diese Anforderung auch aus dem Willkürverbot hergeleitet.[84]

Eine besondere Nähe zu jedem Tatbestandmerkmal kann u. E. nicht gefordert werden, da die Ausgestaltung indirekter Steuern ansonsten häufig nur mit erhöhtem Verwaltungsaufwand und daher weniger ökonomisch sinnvoll ausfallen kann. Daher sollte eine besondere wirtschaftliche oder rechtliche Beziehung bzw. ein Beitrag zur Verwirklichung des Steuertatbestandes ausreichen.

Die Erfordernisse des § 43 S. 1 AO erfüllt eine Bettensteuersatzung, wenn man den maßgeblichen Beitrag des Beherbergungsbetriebes im Bereitstellen von privat veranlassten, entgeltlichen Übernachtungsmöglichkeiten erblickt. Dann entscheidet zwar der Übernachtungsgast, ob seine Übernachtung privat oder beruflich veranlasst ist. Dadurch wird die Maßgeblichkeit des Beitrages des Beherbergungsbetriebes jedoch nicht erschüttert.[85] Denn der Beherbergungsbetrieb kann zu jeder Zeit entscheiden, ob er dem nachfragenden Übernachtungsgast eine Übernachtung anbieten möchte. Ohne sein Mitwirken kann der Übernachtungsgast also den entgeltlichen Übernachtungsaufwand nicht betreiben.[86]

2. Datenschutzrechtliche Aspekte

Bettensteuersatzungen stehen auch im Einklang mit dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)[87]. Beherbergungsbetriebe müssen durch eine Bettensteuersatzung den Übernachtungsgrund vom Übernachtungsgast erheben. Das BDSG findet insoweit auf Beherbergungsbetriebe als nicht-öffentliche Stellen i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 3 BDSG Anwendung. Die Erhebung von personenbezogenen Daten bedarf nach § 4 Abs. 1 BDSG einer gesetzlichen Grundlage („durch Gesetz oder eine andere Rechtsvorschrift"), welche eine Bettensteuersatzung hinreichend darstellt.[88] Die Weitergabe der Daten an die Gemeinde zur Steuerfestsetzung ist nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 BDSG zulässig. Landesdatenschutzrechtliche Bestimmungen – sofern überhaupt anwendbar auf Beherbergungsbetriebe – sollten keine zusätzlichen Anforderungen stellen.

3. Preisangabenverordnung

Häufig wird gegen eine Bettensteuer vorgebracht, sie sei nicht mit den Anforderungen der Preisangabenverordnung[89] vereinbar. Dem ist jedoch nicht zuzustimmen.

Nach § 1 Abs. 1 S. 1 PAngV müssen Preise so angegeben werden, wie sie einschließlich Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile zu zahlen sind (sog. Gesamtpreis). In diesen Gesamtpreis ist auch die Bettensteuer als sonstiger Preisbestandteil einzubeziehen.[90] Auf individuelle Preisnachlässe ist § 1 Abs. 1 PAngV allerdings nicht anwendbar (vgl. § 9 Abs. 2 PAngV). In der Nichtsteuerbarkeit der Übernachtung wegen beruflicher Veranlassung ist ein solcher individueller Preisnachlass zu sehen.[91]

Aus diesem Grund kann die Bettensteuer den Anforderungen der PAngV genügen, wenn die Bettensteuer regelmäßig im Gesamtpreis einbezogen wird und nur bei beruflicher Veranlassung als individueller Preisnachlass reduziert wird. Auf diesen Preisnachlass lässt sich in Buchungs- und Vergleichsportalen auch hinweisen, so dass kein Marketing-Nachteil entsteht.

4. Landesrecht

Einige Kommunalabgabengesetze regeln eine Subsidiarität der gemeindlichen Steuern nach Gebühren und Beiträgen.[92] Dahinter steht der Gedanke, dass Nutznießer bzw. Veranlasser gemeindlicher Ausgaben vorrangig selbst für diese Ausgaben aufkommen sollen, bevor der allgemeine Steuerzahler hierfür herangezogen wird.[93] Diese Subsidiaritätsregelung sperrt jedoch die gemeindliche Steuererhebung nur für den Fall, dass nach der Ausschöpfung aller speziellen Entgeltquellen – Gebühren und Beiträgen – kein weiterer Finanzierungsbedarf mehr bestünde. Ein solcher Fall ist allerdings nur selten anzutreffen. Darüber hinaus ist Gemeinden bei Haushaltsfragen wegen der Gewährleistung der finanziellen Eigenverantwortung aus Art. 28 Abs. 2 S. 3 Halbs. 1 GG ein weiter Raum für Ermessenentscheidungen zuzubilligen.[94]

Sofern die Kommunalabgabengesetze die Erhebung einer Kur- und Fremdenverkehrsabgabe ermöglichen, sperrt diese Ermächtigung grundsätzlich nicht die Möglichkeit der Gemeinden, eine Bettensteuer zu erheben. Eine solche Ermächtigung ist nicht lex specialis zur Erhebung von gemeindlichen Steuern, da die Kommunalabgabengesetze der Länder nicht vorschreiben, dass Fremdenverkehr nur durch eine Kur- und Fremdenverkehrsabgabe abgeschöpft werden darf.[95] Etwas anderes gilt freilich, wenn das Kommunalabgabengesetz hierzu eine spezielle Konkurrenzregelung vorsieht.[96]

29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 87.

84 OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 87.

85 Ebenso OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 88.

86 OVG Lüneburg v. 1.12.2014 – 9 KN 85/13, DVBl. 2015, 510, 513; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 89.

87 Gesetz zum Schutz vor Missbrauch personenbezogener Daten bei der Datenverarbeitung v. 27.1.1977, BGBl. I 1977, 201.

88 OVG NW v. 28.10.2013 – 14 A 316/13, DVBl. 2014, 249 f.; VGH Mannheim v. 11.6.2015 – 2 S 2555/13, KommJur 2015, 419, 426; OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 121.

89 Preisauszeichnungsverordnung v. 18.9.1969, BGBl. I 1969, 1733.

90 OLG Köln v. 14.3.2014 – 6 U 172/13, GRUR-RR 2014, 298 ff.

91 OVG Schleswig v. 7.2.2013 – 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, 821.

92 § 3 Abs. 2 S. 1 KAG Bbg, § 3 Abs. 4 S. 1 NdsKAG, § 3 Abs. 2 S. 1 KAG NRW, § 3 Abs. 5 KAG SL.

93 OVG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2015 – OVG 9 A 7.14, juris Rz. 85.

94 OVG Schleswig v. 15.2.2012 – 4 MR 1/12, NVwZ 2012, 771, 772 f.

95 Ebenso OVG Schleswig v. 15.2.2012 – 4 MR 1/12, NVwZ 2012, 771, 772 f.

96 Siehe bspw. die Regelung in § 3 Abs. 5 KAG SH.

V. Schlussbetrachtungen

Die Gemeinden haben trotz weitgehender Gestaltungsfreiheit beim Erlass einer Bettensteuersatzung eine Vielzahl von rechtlichen Vorgaben zu beachten. Weitgehend unbestritten ist die grundsätzliche Zulässigkeit der Erhebung einer Bettensteuer.

Der Beherbergungsbetrieb kann dabei zulässigerweise zum Steuerschuldner bestimmt werden. Sodann müssen Gemeinden aber darauf achten, dass ihre Bettensteuersatzung einer Abwälzung der Steuerlast auf den Übernachtungsgast nicht grundsätzlich entgegensteht und kein strukturelles Vollzugsdefizit eintritt. Beides lässt sich durch Ordnungswidrigkeitsregelungen und stichprobenartige Kontrolle der Belege durch die Steuerbehörde vermeiden.

Die Ausgestaltung des Steuersatzes muss sich aus gleichheitsrechtlichen Gründen am tatsächlich getätigten Aufwand des Übernachtungsgastes ausrichten, beispielsweise durch proportionale oder abgestufte Verknüpfung mit dem Übernachtungsentgelt.

U.E. ist daher nicht zu erwarten, dass das BVerfG an der Zulässigkeit einer Bettensteuer zweifeln wird. Den Begriff der Gleichartigkeit i.S.d. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG wird das BVerfG nicht konkretisieren müssen, da eine Bettensteuer sich auch nach dem herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriff von der Umsatzsteuer maßgeblich unterscheidet. Interessant wird jedoch bleiben, welche Unterscheidungsmerkmale das BVerfG für maßgeblich halten wird. Es bleibt zu hoffen, dass das BVerfG die verfassungsrechtlichen Zweifelfragen einer abschließenden Klärung zuführt, damit auf diesem Feld des Kommunalabgabenrechts Rechtssicherheit eintreten kann.

Zur (Nicht)tauschähnlichkeit von Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften

Prof. Dr. ULRICH NIEHUS, Stralsund*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Herrschende Meinung: Sacheinbringungen als tauschähnlicher Vorgang
1. Rechtfertigung der Tauschähnlichkeit
a) Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter
b) Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils
2. Rechtsfolgenunterschiede zwischen unentgeltlichen Übertragungen und Übertragungen gegen Änderung von Gesellschaftsrechten
a) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen
b) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen
3. Tatbestandsmerkmale von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unentgeltlichen Übertragungen
a) Zum Begriff der Gesellschaftsrechte
b) Buchhaltungskasuistik nach h.M. und Finanzverwaltung
4. Steuersystematische Bewertung
III. Eigene Auffassung: Sacheinbringungen als steuerliche Einlagen bzw. steuerrechtliches *Nullum*
1. Argumente gegen die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs
a) Sacheinbringungen erfolgen causa societatis
b) Keine Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO
c) Vergleich zu Sacheinbringungen bei anderen Rechtsformen
2. Steuerrechtliche Rechtsfolgen
IV. Zusammenfassung

Besteht die Gegenleistung in der Gewährung von Gesellschaftsrechten, so beurteilen sowohl der BFH, die Finanzverwaltung als auch die h.M. im Schrifttum die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Mitunternehmerschaft als einen tauschähnlichen Vorgang. Dies hat zur Folge, dass es bei einer solchen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt, während alle anderen Übertragungen – ob sie nun entgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, ob einzelne Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten übertragen werden – zu Buchwerten vorgenommen werden können. Demgegenüber zeigt der folgende Aufsatz, dass Übertragungen zwischen dem Mitunternehmer und „seiner" Personengesellschaft als schlichte Einlage zu qualifizieren sind, wenn Wirtschaftsgüter des Privatvermögens betroffen sind, und als steuerrechtliches Nullum, wenn Einzelwirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Sachgesamtheiten übertragen werden. Folgt man diesem Ansatz, so werden aus steuersystematischer Perspektive bessere Ergebnisse erreicht.

If the consideration consists of the granting of partnership interests, the Federal Fiscal Court (BFH), the Federal Ministry of Finance (BMF) and most of the literature regard the transfer of singular assets, of a business, a part of a business or a partnership interest in a co-entrepreneurship as akin to an exchange deal. Hence, such a transfer causes the realization of the hidden reserves when private singular assets are affected, while all other transfers – whether a consideration is granted or not, whether business singular assets or aggregated assets are transferred – can be arranged at book values. In contrast, the following article shows that transfers between the co-entrepreneur and "his" partnership should be qualified as a simple contribution if private assets are affected, and as a Nullum if singular business assets or aggregated business assets are transferred. Seen from the perspective of the tax system as a whole, this approach leads to superior results.

I. Problemstellung

Rechtsprechung, Finanzverwaltung und die h.M. im Schrifttum erblicken in der Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Mitunternehmerschaft einen tauschähnlichen Vorgang, soweit dem Einbringenden im Gegenzug Gesellschaftsrechte an der betreffenden Personengesellschaft gewährt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um die Einbringung von Sachgesamtheiten i.S.d. § 24 UmwStG oder von einzelnen Wirtschaftsgütern handelt, wobei es bei Letzteren zudem nicht darauf ankommt, ob diese dem Privat- oder dem Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden entstammen. Zwar stellen damit nach dem Verständnis der h.M. alle vorgenannten Einbringungskonstellationen einen Realisationstatbestand dar, bezüglich der Rechtsfolgen ist gleichwohl zu differenzieren: Während bei Einbringungen von Sachgesamtheiten § 24 UmwStG im Grundsatz ein Wahlrecht zum Ansatz des Buchwerts, des gemeinen Werts oder eines dazwischen liegenden Werts gewährt und § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. 2 EStG bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem (Sonder)Betriebsvermögen einen zwingenden Buchwertansatz vorsieht[1], bewirkt die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen stets eine, je nach Sachverhalt steuerbare oder nicht steuerbare, Aufdeckung der stillen Reserven. Hinzu kommt, dass in allen Fallkonstellationen, wenngleich mit unterschiedli-

* *Prof. Dr. Ulrich Niehus* ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebliche Steuerlehre für kleine und mittlere Unternehmen an der Fachhochschule Stralsund. Der Verfasser dank Prof. Dr. Helmuth Wilke und Anna Wilke, MRes, für wertvolle Hinweise.

1 Allerdings besteht hier durch Vornahme einer Veräußerung ein faktisches Wahlrecht zu einem höheren Wertansatz, vgl. *Reiß*, BB 2000, 1965 f.; *Söffing*, BB 2008, 1771.

cher Tragweite, eine Abgrenzung gegenüber unentgeltlichen Einbringungen vorzunehmen ist.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen aufzeigen, dass entgegen der h.M. Einbringungen in Mitunternehmerschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten keinen tauschähnlichen Charakter aufweisen und damit gerade keinen Realisationstatbestand darstellen. Aus dieser anderen Sichtweise würden sich unterschiedliche ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben: So veränderte sich bei Einbringungen i.S.d. § 24 UmwStG lediglich der Rechtscharakter der Vorschrift. Während es sich bei § 24 UmwStG nach h.M. um eine Regelung handelt, die, obwohl ein Realisationstatbestand vorliegt, den Buchwertansatz ermöglicht, würde es sich nunmehr um eine Regelung handeln, die, obwohl kein Realisationstatbestand vorliegt, eine (partielle) Aufdeckung der stillen Reserven zulässt.[2] Bei von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. 2 EStG erfassten Einbringungen änderte sich bezüglich der unmittelbaren Rechtsfolge nichts, da diese Regelungen sowohl Einbringungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch unentgeltliche Einbringungen erfassen, gleichwohl wären bezüglich der mittelbaren Rechtsfolgen durchaus Unterschiede zu beobachten. Bedeutsame Auswirkungen würden sich zudem bei Einbringungen einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen ergeben: Verneint man hier das Vorliegen eines tauschähnlichen Vorgangs, so handelte es sich auch bei der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten um eine Einlage, woraufhin einerseits zwar keine Veräußerung i.S.d. §§ 17, 20 Abs. 2 bzw. 23 EStG mehr vorläge, andererseits wäre jedoch der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG eröffnet. Zudem würde die Fragestellung, unter welchen Voraussetzungen eine Einbringung gegen Gesellschaftsrechte bzw. eine unentgeltliche Einbringung vorliegt, weitestgehend an Bedeutung verlieren.

II. Herrschende Meinung: Sacheinbringungen als tauschähnlicher Vorgang

1. Rechtfertigung der Tauschähnlichkeit

a) Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter

Nach Auffassung des BFH[3], der Finanzverwaltung[4] und eines Teils des Schrifttums[5] stellt die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden in das Gesellschaftsvermögen der aufnehmenden Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einen tauschähnlichen[6] und damit einen entgeltlichen Vorgang dar. Für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens gilt seit dem Urteil des VIII. Senats des BFH v. 19.10.1998[7] nichts anderes: Auch in diesen Fällen wird die Auffassung vertreten, dass ein tauschähnlicher Vorgang vorliege, der beim einbringenden Gesellschafter zu einer entgeltlichen Veräußerung und bei der aufnehmenden Personengesellschaft zu einem Anschaffungsgeschäft führe, woraufhin das erlangte Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert zu aktivieren sei.[8] Dies ist insoweit konsequent, als es zutreffender Weise für die Einordnung des Vorgangs als tauschähnlich oder unentgeltlich nicht darauf ankommen kann, ob das übertragene Wirtschaftsgut dem Betriebs- oder Privatvermögen entstammt.[9] Sowohl die Finanzverwaltung[10] als auch der überwiegende Teil des Schrifttums[11] sind der Auffassung des BFH gefolgt, auch bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens einen tauschähnlichen Vorgang anzunehmen.

Im Kern begründen sowohl der VIII. als auch der I. Senat des BFH die Annahme der Tauschähnlichkeit mit den gesellschaftsrechtlichen und bilanzrechtlichen Implikationen des Vorgangs, wonach durch die Erbringung der Sacheinlage insoweit eine Tilgung der Einlageverpflichtung des Gesellschafters bewirkt und folglich die aus der Gewährung der Gesellschaftsrechte resultierende Einlageforderung der Gesellschaft gegen das eingebrachte Wirtschaftsgut getauscht werde.[12] Dabei sei, so *Groh*, auf dessen Ausführungen beide Urteile Bezug nehmen, die Annahme der Tauschähnlichkeit insbesondere durch die Überlegung gerechtfertigt, dass die Gesellschaft ebenso gut von dem Einbringenden in einem ersten Schritt das betreffende Wirtschaftsgut erwerben und anschließend in einem zweiten Schritt die Kaufpreisschuld mit der Einlageforderung verrechnen könne.[13] Bereits im Einbringungsurteil[14] hatte der BFH in diese Richtung argumentiert und ausgeführt, dass die Hingabe eines Wirtschaftsguts gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten auch wie eine zwischen fremden Dritten, mithin zwischen dem übertragenden Gesellschafter und der aufnehmenden Personengesellschaft als

2 Vgl. *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz. B 68.

3 Vgl. BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

4 Vgl. BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367; v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 8.

5 Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 698; *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, Anh. 5 Rz. 65; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 90; *Ley* in FS Lang, 2010, 683 (688); *Kraft*, FR 2013, 825 (827).

6 Zum Begriff der Tauschähnlichkeit *Eckstein* in HHR, § 6 Anm. 1711.

7 BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, DStR 2016, 662.

8 Vgl. BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091.

9 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; *Reiß*, BB 2000, 1965 (1967); *van Lishaut*, DB 2000, 1784 (1785).

10 BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462, präzisiert durch BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713.

11 Vgl. *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 24 UmwStG Tz. 56; *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 552; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 17 Rz. 115; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 38; *Korn/Strahl* in Korn, EStG, § 6 Rz. 498.3; *Ley*, KÖSDI 2009, 16678 (16690); *Kraft/Bräuer*, DStR 1999, 1603 (1605).

12 Vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; ebenso FG Nds. v. 15.12.2009, EFG 2010, 559, rkr.; FG Hamburg v. 27.5.2009, EFG 2009, 1934, rkr.

13 Vgl. *Groh*, DB 1997, 1683 (1684) zu Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften.

14 Vgl. BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

solcher, erfolgende Veräußerung interpretiert werden könne.

Aus dem Vorstehenden ist gleichwohl nicht abzuleiten, dass die Einlageforderung selbst der originäre Tauschgegenstand der Gesellschaft sei, welchen diese gegen die Erlangung des vom Gesellschafter übertragenen Wirtschaftsguts hingibt. Dies verbietet sich nicht zuletzt deswegen, weil andernfalls auch die Erfüllung des Versprechens, der Gesellschaft ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zu übertragen, mit dem Argument, die Gesellschaft würde ihren zuvor schuldrechtlich entstandenen Anspruch auf Schenkung des Wirtschaftsguts „aufwenden", im Ergebnis als ein tauschähnlicher Vorgang zu charakterisieren wäre.[15] Vielmehr stellt sich die Entstehung der Einlageforderung lediglich als Reflex aus der gedanklich zuvor erfolgten Übertragung der Gesellschaftsrechte auf den betreffenden Gesellschafter dar. Zwar ist fraglich, ob diese gedanklich vorgelagerte, zur Entstehung der Einlageforderung führende Übertragung von Gesellschaftsrechten[16] zu überzeugen vermag, da die Gesellschaftsrechte erst im Zuge der Einbringung auf der Ebene des Gesellschafters und nicht zuvor bei der Gesellschaft als Tauschgegenstand entstehen,[17] gleichwohl erscheint diese Überlegung zum Verständnis der Rechtsprechung des BFH zu Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unumgänglich.

b) Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils

Nicht anders als bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter erblicken Rechtsprechung,[18] Finanzverwaltung[19] und der überwiegende Teil des Schrifttums[20] auch in der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft einen tauschähnlichen Vorgang, bei welchem die Einräumung der Mitunternehmerstellung die von der aufnehmenden Personengesellschaft erbrachte Gegenleistung für die Übertragung der betreffenden Sachgesamtheit darstellt. Nach dieser Auffassung handelt es sich für ertragsteuerliche Zwecke bei der Einbringung folglich um eine Veräußerung aus Sicht des Einbringenden und um ein Erwerbsgeschäft für die aufnehmende Personengesellschaft.[21] Gleichwohl sei es steuersystematisch gerechtfertigt, auf den Ansatz des Veräußerungsgewinns zu verzichten, weil die Sachherrschaft des Übertragenden über die eingebrachten Wirtschaftsgüter auf Ebene der aufnehmenden Personengesellschaft in Form der gesamthänderischen Bindung fortgesetzt werde.[22] Aufgrund der Annahme eines durch die Einbringung tatsächlich bewirkten Gewinnrealisierungstatbestands wird der Sinn und Zweck von § 24 UmwStG darin erblickt, mit der grundsätzlichen Zulässigkeit des Buchwertansatzes die Steuerneutralität der Einbringung überhaupt erst zu ermöglichen[23] und damit der Zielsetzung des Umwandlungssteuerrechts zu entsprechen, betriebswirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen steuerlich nicht zu belasten.[24]

2. Rechtsfolgenunterschiede zwischen unentgeltlichen Übertragungen und Übertragungen gegen Änderung von Gesellschaftsrechten

Folgt man der Auffassung, dass Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten tauschähnlich und damit von unentgeltlichen Übertragungen zu unterscheiden seien, ist nachfolgend zu überlegen, ob und ggf. welche steuerlichen Rechtsfolgenunterschiede zwischen beiden Übertragungsvarianten im Einzelnen bestehen.

a) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen

Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen erfolgt gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG zum Buchwert, unabhängig davon, ob sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich vorgenommen wird,[25] so dass man auf den ersten Blick geneigt sein könnte, eine Unterscheidung zwischen beiden Übertragungsvarianten als nicht erforderlich anzusehen.[26] Bei näherem Hinsehen zeigt sich jedoch, dass mit den beiden Übertragungsvarianten bei gleicher unmittelbarer Rechtsfolge durchaus unterschiedliche mittelbare Rechtsfolgen verbunden sein können. Dies gilt zum einen für die Frage, ob bei einer wegen § 6 Abs. 5 Satz 4 bis 6 EStG nicht steuerneutralen Übertragung, soweit der Sachverhalt dies ansonsten hergibt, steuerbegünstigende Regelungen anwendbar sind, wie etwa § 6b EStG oder das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b

15 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (362); *Weidmann*, FR 2012, 344 (345).

16 Vgl. hierzu auch *Hageböke*, Ubg 2009, 105 (108, FN 37).

17 Vgl. *Weidmann*, FR 2012, 344 (345); *Eckstein* in HHR, § 6 Anm. 1711.

18 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374; v. 26.2.1981 – IV R 98/71, BStBl. II 1981, 568.

19 Vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07.

20 Vgl. *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 24 Rz. 7, 13; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 1; *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 24 UmwStG Tz. 5; *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 16 Rz. 22, 413; *Schlößer/Schley* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, § 24 Anm. 14; *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rz. 1; *Widermuth*, Ubg 2013, 234.

21 Vgl. *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 24 UmwStG Tz. 5; *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rz. 1.

22 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265 mit Verweis auf das zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ergangene BFH Urt. v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

23 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

24 Vgl. *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 24 Rz. 7; *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Tz. 6; *Widermuth*, Ubg 2013, 234; BT-Drucks. 12/6885, 14.

25 Vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 (1404); *Reiß* in FS Kirchhof, 2013, Band II, 1925 (1933 f.).

26 Vgl. *Fischer* in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Rz. II 329 b; *Werndl* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. L 35.

Abs. 2 KStG. Zum anderen ist zu überlegen, unter welchen Voraussetzungen eine Weiterübertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG als steuerschädlich für eine vorherige sperrfristbehaftete Buchwertübertragung zu werten ist.

aa) Anwendbarkeit steuerbegünstigender Regelungen

§ 6b EStG ermöglicht die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Regelung erfasst folglich nicht stille Reserven die qua Entnahme zur Aufdeckung gelangt sind.[27] Daraus folgt, dass, wenn die in dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven (anteilig) aufgedeckt werden, weil gegen die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 bzw. Satz 6 EStG verstoßen wird, oder aber bereits im Zeitpunkt der Übertragung § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG eine solche Aufdeckung der stillen Reserven erzwingt, der sich daraus für den Übertragenden ergebende Gewinn – bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen – nur insoweit nach § 6b EStG begünstigt ist, als die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit entgeltlich erfolgte.[28] Demgegenüber fehlt es bei unentgeltlichen Übertragungen an der für die Anwendung von § 6b EStG erforderlichen Veräußerung[29].

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften auf eine Mitunternehmerschaft übertragen und sind dabei wegen § 6 Abs. 5 Satz 4, 5 oder 6 EStG stille Reserven aufzudecken, so ist bezüglich der Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bzw. von § 8b Abs. 2 KStG zu differenzieren: Erfolgt die Übertragung i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 EStG durch eine natürliche Person, so ist es unerheblich, ob die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich erfolgte, da gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a) i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG sowohl Veräußerungs- als auch Entnahmegewinne zu 40 % steuerfrei zu stellen sind, wobei vom Vorliegen eines Entnahmegewinns im Fall der unentgeltlichen Übertragung auszugehen wäre.[30] Erfolgt die Übertragung i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 EStG hingegen durch ein KSt-Subjekt, so ist ausweislich des Gesetzestextes wohl zu unterscheiden: Während stille Reserven, die bei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zur Aufdeckung gelangen, infolge der Tauschähnlichkeit des Vorgangs unstreitig von § 8b Abs. 2 KStG erfasst werden,[31] ist dies im Falle unentgeltlicher Übertragungen umstritten. Einerseits wird eine Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG abgelehnt, weil es hier an einem tauschähnlichen Vorgang und damit an der Veräußerungsgleichheit fehle,[32] andererseits wird versucht, eine solche unter Hinweis auf § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG zu begründen, wonach auch die verdeckte Einlage als eine Veräußerung i.S.v. § 8b KStG gilt[33]. Gegen die Überlegung, die unentgeltliche Übertragung stelle eine verdeckte Einlage i.S.v. § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG dar, wird indes zutreffend eingewendet, dass letztere Regelung tatsächlich nur verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften erfasst.[34] Durch den Verweis auf § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG kann daher für die unentgeltliche Übertragung eines Kapitalgesellschaftsanteils auf eine Mitunternehmerschaft unter Aufdeckung stiller Reserven wegen § 6 Abs. 5 Satz 4, 5 oder 6 EStG die Steuerfreistellung gem. § 8b Abs. 2 KStG nur insoweit begründet werden, als tatsächlich durch die übertragende Kapitalgesellschaft eine mittelbare verdeckte Einlage in eine andere an der Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaft vorliegt.[35] Bei dieser Sichtweise verbleibt mithin mit den unentgeltlichen Übertragungen, die keine verdeckte Einlage im vorbezeichneten Sinne darstellen, eine Restmenge an Übertragungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch KSt-Subjekte auf Mitunternehmerschaften, die, soweit sie gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG nicht steuerneutral erfolgen, nach dem Gesetzeswortlaut nicht für die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG qualifizieren. Steuersystematisch vermag dies freilich nicht zu überzeugen, so dass die Forderung naheliegt, den Anwendungsbereich von § 8b Abs. 2 KStG grundsätzlich auch auf derlei Ersatzrealisationstatbestände auszudehnen[36]. Ob die Rechtsprechung einer solch weiten Auslegung von § 8b Abs. 2 KStG folgen würde, erscheint allerdings fraglich. Besser wäre es, der Gesetzgeber würde explizit regeln, dass jedweder Ertrag aus der Substanz von Anteilen an Kapitalgesellschaften § 8b Abs. 2 KStG unterfällt.

bb) Sperrfristverletzungen durch Weiterübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG

In einer Vielzahl von Fällen werden Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, soweit sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, sowie solche nach § 24 UmwStG als steuerschädlich in Bezug auf vorherige sperrfristbehaftete steuerneutrale Übertragungen angesehen, während unentgeltliche Übertragungen diesbezüglich grundsätzlich unschädlich sind. Eine solche Sperrfristverletzung wird nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich auch bewirkt, wenn die Weiterübertragung zu Buchwerten erfolgt ist, es folglich – anders als im Fall einer tatsächlichen Veräußerung – nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven gekommen ist. Von dieser Grundposition weicht die Fi-

27 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rz. 29.

28 Vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008, BB 2008, 1784; *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1631, 1666; *Jachmann*, DStZ 2002, 203 (209); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rz. 32; R 6b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR 2012.

29 Vgl. *Marchal* in HHR, § 6b EStG Anm. 31; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rz. 32.

30 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1666.

31 Vgl. *Haun/Winkler*, GmbHR 2002, 192 (195); *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 8b KStG Tz. 138; *Schnitger* in Schnitger/Fehrenbacher, § 8b KStG Rz. 307.

32 Vgl. *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8b Rz. 183.

33 Vgl. *Kröner* in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz. 93; *Gröbl/Adrian* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 8b Rz. 115.

34 So *Schnitger* in Schnitger/Fehrenbacher, § 8b KStG Rz. 307.

35 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1666; *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 710.

36 Vgl. *Schild/Eisele*, DStZ 2003, 443 (444); *Rödder/Schumacher*, DStR 2003, 909 (911); *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 8b KStG Tz. 138; *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1666.

nanzverwaltung nur in wenigen Ausnahmefällen ab. Im Einzelnen gilt Folgendes:[37]

Ist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesellschaftsvermögen etwaiges Sonderbetriebsvermögen nur unterquotal übertragen worden, und überträgt nachfolgend der Übertragungsempfänger innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist Wirtschaftsgüter des erhaltenen Sonderbetriebsvermögens oder Teile davon nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten weiter, so ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die gesamte ursprüngliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG rückwirkend zum Teilwert zu bewerten; demgegenüber würden unentgeltliche Weiterübertragungen die ursprüngliche Buchwertübertragung unangetastet lassen.[38] Im Grundsatz soll nach Auffassung der Finanzverwaltung eine sperrfristverletzende Veräußerung auch dann vorliegen, wenn der nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erhaltene Mitunternehmeranteil gem. § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird. Dies soll aus Gründen sachlicher Billigkeit[39] nur dann nicht gelten, wenn die Einbringung zum Buchwert erfolgt ist, wobei, so die Finanzverwaltung, die ursprüngliche Sperrfrist sodann auf die aufnehmende Personengesellschaft bzw. den im Gegenzug für die Einbringung erhaltenen Mitunternehmeranteil übergeht.[40]

Von einer steuerschädlichen Veräußerung geht die Finanzverwaltung zudem aus, wenn im Anschluss an eine sperrfristbehaftete Realteilung[41] einzelne Wirtschaftsgüter durch einen Realteiler nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten weiter transferiert werden; allerdings wird in diesem Fall nur bezüglich der weiter übertragenen Wirtschaftsgüter, nicht jedoch aller im Zuge der ursprünglichen Realteilung erhaltenen Wirtschaftsgüter eine rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven angeordnet.[42] Eine sperrfristverletzende Veräußerung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenso gegeben, wenn die im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob diese Einbringung zum Buchwert, Zwischenwert oder gemeinen Wert erfolgt.[43] Eine unentgeltliche Weiterübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG wird indes als nicht steuerschädlich angesehen.

Auch für die Frage, ob bei sperrfristbehafteten Kapitalgesellschaftsanteilen, die aufgrund der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG unter dem gemeinen Wert in eine Kapitalgesellschaft gewährt worden sind, eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG zur Auslösung eines Einbringungsgewinns I führt, ist es bedeutsam, ob diese Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich erfolgt. Bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gilt nach h.M. die sich aus der Tauschähnlichkeit ergebende Veräußerungsgleichheit des Einbringungsvorgangs auch für die Zwecke des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.[44] Dies hat zur Folge, dass eine Weiterübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, obwohl im Grundsatz zum Buchwert erfolgend, zur Bewirkung eines Einbringungsgewinns I bezüglich der ursprünglichen Sacheinbringung in die Kapitalgesellschaft führt.[45] Nichts anderes gilt, wenn die erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile als Bestandteil einer Sachgesamtheit gemäß § 24 UmwStG übertragen werden, auch wenn diese Übertragung zum Buchwert erfolgen sollte.[46] Demgegenüber zieht die unentgeltliche Weiterübertragung der im Gegenzug für die ursprüngliche Einbringung i.S.v. § 20 UmwStG erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile mangels Entgeltlichkeit grundsätzlich keine Auslösung eines Einbringungsgewinns I nach sich.[47]

37 Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf mögliche ertragsteuerliche Konsequenzen. Zur Verletzung erbschaftsteuerlicher Behaltefristen durch Übertragungen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 24 UmwStG s. *Müller/Dorn*, DStR 2016, 1063 (1067 ff.).

38 Vgl. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Tz. 11, 13; *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 666; a.A. *Wendt*, FR 2005, 468, 477, Weiterübertragung des Sonderbetriebsvermögens unschädlich, da nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben wird.

39 Vgl. OFD Rheinland v. 18.12.2007, DStR 2008, 775; *Wendt*, FR 2005, 468 (476).

40 Vgl. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Tz. 13.

41 Es muss sich folglich um eine auf die Zuweisung einzelner Wirtschaftsgüter gerichtete Realteilung handeln, da insoweit, als bei einer Realteilung Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden, die Sperrfristregelung nicht eingreift; vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 16 Rz. 553; BMF v. 20.12.2016, DStR 2017, 106 unter VIII. 1.

42 Vgl. BMF v. 20.12.2016, DStR 2017, 106 unter VIII. 1; *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489, 497; *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 Anm. 1558.

43 Vgl. BMF v. 20.12.2016, DStR 2017, 106 unter VIII. 1.

44 Vgl. *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 22 UmwStG Rz. 34; *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 22 UmwStG Tz. 32a; *Bilitewski* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, UmwStG, § 22 Anm. 40; *Bauernschmitt/Bloechle*, BB 2007, 743 (745); wohl auch *Goebel/Ungemach/Busenius*, DStZ 2011, 426 (427).

45 Vgl. *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 22 UmwStG Rz. 34; *Widmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 22 UmwStG Rz. 31; *Bilitewski* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, UmwStG, § 22 Anm. 40.

46 Vgl. *Stangl* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 22 Rz. 47d; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 22 UmwStG Rz. 47; *Bilitewski* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, UmwStG, § 22 Anm. 44.

47 Vgl. *Stangl* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 22 Rz. 45; *Bilitewski* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, UmwStG, § 22 Anm. 35; *Bauernschmitt/Bloechle*, BB 2007, 743 (745). Etwas anderes gilt allerdings, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen zur Annahme eines Ersatzrealisationstatbestands gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG erfüllt sind. Dies ist etwa der Fall, wenn es durch die unentgeltliche Weiterübertragung der Kapitalgesellschaftsanteile nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft mittelbar zu einer unentgeltlichen Übertragung auf eine an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft kommt; vgl. *Stangl* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 22 Rz. 103a; *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 22 UmwStG Tz. 40; kritisch *Bilitewski* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, UmwStG, § 22 Anm. 157. Insoweit wäre auch im Fall der unentgeltlichen Weiterübertragung die Bewirkung eines

Die vorstehenden Ausführungen gelten bezüglich des Einbringungsgewinns II entsprechend, da der Veräußerungsbegriff des § 22 Abs. 2 UmwStG dem des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entspricht.[48] Werden folglich Kapitalgesellschaftsanteile, die im Zuge einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG bzw. im Wege des Anteilstauschs nach § 21 Abs. 1 UmwStG unter dem gemeinen Wert übertragen worden sind, von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nunmehr gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine Personengesellschaft weiterübertragen, so bewirkt dies für den ursprünglich Einbringenden die Annahme eines Einbringungsgewinns II, vorausgesetzt die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Abs. 2 UmwStG sind erfüllt.[49] Selbiges gilt bei einer Weiterübertragung gemäß § 24 UmwStG. Demgegenüber wäre auch hier die unentgeltliche Weiterübertragung unschädlich, es sei denn, gem. § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG läge ein Ersatzrealisationstatbestand vor.

Entsprechendes gilt bzgl. der in § 24 Abs. 5 UmwStG kodifizierten Sperrfristregelung für Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Zuge einer Einbringung nach § 24 UmwStG unter dem gemeinen Wert auf eine Personengesellschaft übertragen worden sind, da auch hier tatbestandlich die Veräußerung dieser Anteile bzw. das Vorliegen eines Ersatzrealisationstatbestands erforderlich ist.[50]

Die bisherigen Überlegungen lassen vermuten, dass auch eine Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, die auf eine sperrfristbehaftete Übertragung[51] i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nachfolgt, als steuerschädlich gewertet und folglich den rückwirkenden Teilwertansatz für die Ursprungsübertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auslösen würde. Etwas überraschend vertritt hier die Finanzverwaltung allerdings die Auffassung, dass jedwede Weiterübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unschädlich sei, offensichtlich unabhängig davon, ob diese unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt; allerdings werde dadurch die Sperrfrist neu ausgelöst und diese neue Sperrfrist trete an die Stelle der bisherigen Sperrfrist.[52] Gleiches soll bei einer auf die Übertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nachfolgenden Realteilung gelten, wenn dabei für die übertragenen Wirtschaftsgüter wegen § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine neue Sperrfrist ausgelöst wird.[53] Nicht minder überraschend sollen derlei Verschonungsüberlegungen allerdings für Einbringungen nach dem UmwStG nicht gelten. Vielmehr nimmt die Finanzverwaltung hier eine sperrfristverletzende Veräußerung auch dann an, wenn beispielsweise die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs, zu dessen Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sperrfristbehaftete Wirtschaftsgüter gehören, nach § 24 UmwStG zum Buchwert erfolgt.[54]

b) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen

Entstammt das Wirtschaftsgut dem Privatvermögen, so ist rechtsfolgenseitig zu fragen, ob es durch die Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zu einer ggf. steuerbaren Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Ist dies der Fall, so ist zudem zu überlegen, ob dadurch zugleich ein entsprechendes AfA-Potential für den Übertragungsempfänger generiert wird. Ferner ist zu prüfen, ob die Übertragung von Grundstücken aus dem Privatvermögen als Veräußerung i.S.d. Rechtsgrundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel gilt.

aa) Aufdeckung stiller Reserven

Folgt man der Auffassung, dass Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten tauschähnlich seien, so ist für die empfangende Personengesellschaft ein Anschaffungsvorgang und für den Einbringenden ein Veräußerungsgeschäft gegeben.[55] Als Veräußerungspreis gilt dabei der gemeine Wert der im Gegenzug erlangten Gesellschaftsrechte.[56] Der sich ergebende Veräußerungsgewinn bzw. -verlust ist bei Wirt-

---

Einbringungsgewinns I die Folge. Zudem wäre bei dieser Weiterübertragung § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu beachten.

48 Vgl. *Stangl* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 22 Rz. 143.

49 Vgl. *Widmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 22 UmwStG Rz. 212.

50 Zum engen Anwendungsbereich von § 24 Abs. 5 UmwStG vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 185 ff.

51 Eine solche Sperrfristbehaftung gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG entsteht, wenn eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden nicht vorgenommen worden ist.

52 Vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23. Bei näherem Hinsehen wirft diese Auffassung der Finanzverwaltung allerdings die Frage auf, wie zu verfahren ist, wenn durch die nachfolgende Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gar keine neue Sperrfrist ausgelöst wird, weil durch Ergänzungsbilanzen die stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet worden sind. In diesen Fällen ist m.E. davon auszugehen, dass die alte Sperrfrist weiter gilt. Fraglich ist zudem, was sich bei einer sperrfristbehafteten Weiterübertragung ergibt, bei der es nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einem Ersatz der alten durch die neue Sperrfrist gekommen ist, wenn es nunmehr innerhalb der neuen Sperrfrist zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Diesbezüglich wird vertreten, den rückwirkenden Teilwertansatz lediglich auf Ebene des zweiten Übertragenden vorzunehmen, weil ja nur noch diese zweite Übertragung sperrfristbehaftet sei, so *Rogall/Gerner*, Ubg 2012, 81 (86 f.) mit Beispiel; ebenso BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23. Steuersystematisch überzeugend ist dies freilich nicht, würde es doch bedeuten, das durch die erste Übertragung bewirkte interpersonelle Überspringen stiller Reserven zu akzeptieren, auch wenn die für diese Übertragung ursprünglich geltende Sperrfrist ggf. noch gar nicht abgelaufen ist; vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1625. Zutreffend wäre es vielmehr, wenn die nachfolgende Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG keine Verletzung der vorherigen Frist bewirken, diese jedoch weiterhin, ggf. neben einer neu bewirkten zweiten Frist, weitergelten würde, vgl. hierzu *Körner*, DB 2010, 1315 f.

53 Vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23.

54 Vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 33.

55 Vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; *Siegmund/Ungemach*, NWB 2011, 2859; *Ley* in FS Lang, 2010, 683 (684); *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 552.

56 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 17 Rz. 138 für Anteile an Kapitalgesellschaften.

schaftsgütern, die dem Privatvermögen entstammen, infolge des Einkünftedualismus grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 EStG wäre tatbestandlich erfüllt.[57] Ist Letzteres der Fall, so wird man wegen der Steuerbarkeit bestrebt sein, bei vorliegenden Wertsteigerungen eine möglicherweise gewünschte Aufdeckung der stillen Reserven nicht im Wege der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern vielmehr qua Einlage herbeizuführen (dazu sogleich), während im Fall von Wertminderungen das Gegenteil gilt; hier bietet sich zur Realisierung eines steuerbaren Veräußerungsverlusts[58] die Bewirkung eines tauschähnlichen Vorgangs an.

Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens unentgeltlich auf die Personengesellschaft übertragen, so handelt es sich um eine Einlage. Insoweit ist auch bei steuerverhafteten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens kein steuerbarer Realisationstatbestand gegeben, da sowohl § 17, § 20 Abs. 2 als auch § 23 EStG tatbestandlich die Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts erfordern; daran aber fehlt es im Fall der Einlage. Bezüglich der Einlagebewertung ist zu differenzieren: War das übertragene Wirtschaftsgut im Privatvermögen nach den § 17 bzw. § 20 Abs. 2 EStG steuerverstrickt oder ist es innerhalb von drei Jahren vor der Einlage angeschafft oder hergestellt worden, so erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a), b) bzw. c) EStG die Bewertung der Einlage zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so dass eine Aufdeckung der im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven unterbleibt; vielmehr werden diese in das Betriebsvermögen hinein verlagert und sind fortan dort (weiterhin) steuerverhaftet.[59] Insofern kann man hier von einer Art „Buchwertübertragung" sprechen.[60] Bei allen anderen Wirtschaftsgütern ist die Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Teilwert zu bewerten, so dass bei bestehenden stillen Reserven ein nicht steuerbarer *step-up* stattfindet. Ausweislich des Einkünftedualismus ist dies zutreffend, da andernfalls die im Privatvermögen entstandenen Wertsteigerungen in die Steuerbarkeit verlagert würden. Die Bewertung zum Teilwert gilt dabei auch für solche Wirtschaftsgüter, die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerverhaftet sind,[61] allerdings ist hier § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG zu beachten, woraufhin bei einer Veräußerung innerhalb von zehn Jahren seit der ursprünglichen Anschaffung die Einlage als Veräußerung i.S.d. § 23 EStG gilt. In diesem Fall wird folglich der ursprünglich nicht steuerbare *step-up* im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises in einen steuerbaren Vorgang verwandelt.[62]

bb) Generierung von Gewinnminderungspotential

Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so hat die aufnehmende Personengesellschaft das eingebrachte Wirtschaftsgut gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG mit dem gemeinen Wert der gewährten Gesellschaftsrechte zu aktivieren,[63] welche dem gemeinen Wert des betreffenden Wirtschaftsguts entsprechen[64]. In Höhe der Anschaffungskosten entsteht bei der Personengesellschaft zukünftiges Gewinnminderungspotential, welches bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens grundsätzlich durch die Absetzung für Abnutzung periodisiert berücksichtigt wird. Im Fall unentgeltlicher Übertragungen ergibt sich das zukünftige Gewinnminderungspotential aus der Einlagebewertung, und entspricht folglich grundsätzlich dem Teilwert des Wirtschaftsguts, es sei denn, dass die Einlage gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchstabe a), b) bzw. c) EStG mit den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten ist. Bezüglich der Nutzung des durch die Einlagebewertung geschaffenen Aufwandspotentials bestehen jedoch zumindest zwei Probleme:

So ist bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern die durch die Einlagebewertung erzeugte AfA-Bemessungsgrundlage nach Maßgabe von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ggf. um die AfA-Beträge[65] zu vermindern, die der Steuerpflichtige zuvor für das betreffende Wirtschaftsgut innerhalb der Überschusseinkunftsarten vorgenommen hat.[66] Idealtypisch hat dies zur Folge, dass nach erfolgter Einlage und vollständiger AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer noch ein Restwert i.H.d. zuvor im Privatvermögen innerhalb der Überschusseinkunftsarten vorgenommenen AfA-Beträge verbleibt.[67] § 7

57 Ergänzend sei angemerkt, dass die Übertragung von sperrfristbehafteten Anteilen i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG aus dem Privatvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine Mitunternehmerschaft die Auslösung eines Einbringungsgewinns I bewirken kann (vgl. *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 22 UmwStG Rz. 34). Insofern besteht kein Unterschied zur Einbringung solcher Anteile aus dem Betriebsvermögen (s. hierzu II.2.a).

58 Vgl. zu Wirtschaftsgütern i.S.v. § 17 EStG H 17 (8) EStH 2015.

59 Dies bedeutet zugleich, dass nunmehr die einkunftsartenspezifischen Regelungen, die bei einer steuerbaren Realisierung im Privatvermögen zur Anwendung gelangt wären, nicht mehr anwendbar sind, so etwa bei Anteilen i.S.v. § 17 EStG die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG, bei Anteilen i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG gilt statt den Besonderheiten der Abgeltungsteuersystematik das Teileinkünfteverfahren, und bei Wirtschaftsgütern, die nach § 23 EStG steuerverhaftet waren, entfällt beispielsweise die Freigrenzenregelung des § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG.

60 Zur Frage, wem die stillen Reserven anschließend zuzurechnen sind, s. unter III.2.

61 Es sei denn, es ist ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a) EStG gegeben.

62 Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist, anzusetzen.

63 Vgl. *Tiede*, StuB 2011, 610 (611).

64 Aus diesem Umstand dürfte sich die Formel des BFH erklären, wonach die empfangende Personengesellschaft als Anschaffungskosten den gemeinen Wert des erlangten Wirtschaftsguts anzusetzen habe, vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617.

65 Sowie Absetzungen für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen und erhöhte Abschreibungen.

66 Zu den möglichen Fallkonstellationen *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rz. 80. Zur Bedeutung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG im Fall der Einlagebewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG *Levedag*, DStR 2010, 249 (251).

67 Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rz. 80; *Levedag*, DStR 2010, 249 (251).

Abs. 1 Satz 5 EStG verschiebt folglich die vollständige Aufwandswirksamkeit des durch die Einlagebewertung geschaffenen Gewinnminderungspotentials auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsguts, dessen Entnahme oder dessen Bewertung mit einem Teilwert, der die Summe der vor der Einlage vorgenommenen AfA-Beträge unterschreitet.[68] Ist das Wirtschaftsgut hingegen durch einen tauschähnlichen Vorgang übertragen worden, so ist die Anwendung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ausgeschlossen, da der Einlagetatbestand nicht erfüllt ist, woraufhin es nicht zu einer Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage kommt.[69]

Schwierigkeiten bei der Nutzung des Aufwandspotentials ergeben sich auch bezüglich eines im Privatvermögen entdeckten und sodann ins Betriebsvermögen eingelegten Bodenschatzes. Zwar ist nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH die Einlage mit dem Teilwert zu bewerten, so dass zunächst ein entsprechendes Gewinnminderungspotential geschaffen wird, allerdings versagt der Große Senat in diesen Fällen mit Verweis auf § 11d Abs. 2 EStDV die Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung.[70] Im Anschluss daran hat der III. Senat des BFH zudem eine abbaubedingte Teilwertabschreibung des Bodenschatzes ausgeschlossen.[71] Es ist daher festzuhalten, dass weder durch Vornahme einer AfS noch im Wege der Teilwertabschreibung eine sukzessive Umwandlung des Einlagewerts in Aufwand erreicht werden kann. Nach wohl h.M. wird dabei, steuersystematisch zutreffend, in dem Ausmaß, in dem keine AfS bzw. Teilwertabschreibungen vorgenommen werden dürfen, eine aufwandswirksame Berücksichtigung des Einlagewerts nicht nur aufgeschoben, sondern vielmehr endgültig unterdrückt, da im Fall der Veräußerung oder Entnahme des Bodenschatzes lediglich ein um die Absetzungsbeträge aufwandsneutral verminderter Buchwert dem Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert gegenüberzustellen ist.[72] Im Unterschied zu den vorstehend für den Steuerpflichtigen nachteiligen Auswirkungen im Fall der verdeckten Einlage steht im Fall des entgeltlichen Erwerbs eines Bodenschatzes einer Vornahme von AfS auf Basis der sodann vorliegenden Anschaffungskosten nichts im Wege. Grundsätzlich müsste dies auch bei einer als tauschähnlich qualifizierten Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gelten.[73] Die Finanzverwaltung will allerdings auch bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten insoweit, als dem Übertragenden nachfolgend die von der Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte aus dem Abbau des Bodenschatzes zugerechnet werden, eine AfS nicht zulassen, weil andernfalls die durch § 11d Abs. 2 EStDV und den Beschluss des Großen Senats intendierte Vermeidung einer Nichtbesteuerung der Substanzerträge entfiele.[74] Zwar ist das Erreichen dieser Nichtbesteuerung zweifelsohne das Ziel einer solchen Gestaltung, die dagegen gerichtete Auffassung der Finanzverwaltung erscheint jedoch kasuistisch und wird, wenn man der Sichtweise folgt, dass Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entgeltliche Vorgänge seien, zutreffend als Rückfall in die Bilanzbündeltheorie kritisiert.[75]

cc) Veräußerung i.S.d. gewerblichen Grundstückshandels

Aus der Annahme der Tauschähnlichkeit ergibt sich zudem, dass bei Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten dies als Grundstücksveräußerung im Sinne der Rechtsgrundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel zu beurteilen ist.[76] Sollte daraufhin ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, so hat dies zur Folge, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt des Beginns des gewerblichen Grundstückshandels, d.h. den Beginn der hierfür notwendigen Vorarbeiten, eine grundsätzlich mit dem Teilwert[77] zu bewertende Einlage aus dem Privatvermögen des Einbringenden in das Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels vorliegt[78] und es folglich zu einer steuerlichen Verhaftung der nach diesem Zeitpunkt entstehenden Wertsteigerungen kommt. Die Übertragung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft erfolgt sodann aus dem Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels und ist gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Übertragung zu bewerten. Unentgeltliche Übertragungen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gelten hingegen nicht als Veräußerungen i.S.d. gewerblichen Grundstückshandels.[79]

---

68 Vgl. *Brandis* in Blümich, EStG, § 7 Rz. 265.

69 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091.

70 Vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508.

71 Vgl. BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33.

72 Vgl. *Weber-Grellet*, FR 2007, 515 (524); *Kanzler*, DStR 2007, 1101 (1107); differenzierend *Paus*, DStZ 2007, 523 (526). Aus dem Beschluss des GrS, in dem ausgeführt wird, dass, soweit das eingelegte Kiesvorkommen vor seinem [vollständigen] Abbau aus dem Betriebsvermögen heraus veräußert werde, der verbliebene Buchwert gegenzurechnen sei, lässt sich dies allerdings nur erahnen; insoweit ist die Kritik von *Hoffmann* (DStR 2007, 1783 [1786 ff.]) durchaus berechtigt.

73 Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rz. 194.

74 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 20.1.2009, DStR 2009, 324.

75 Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rz. 194.

76 Vgl. BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394 *obiter dictum*; FG Hamburg v. 27.5.2009, EFG 2009, 1934, rkr.; BMF v. 24.2.2004, BStBl. I 2004, 434, Rz. 7; *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rz. 56; a.A. FG Münster v. 10.12.2001, EFG 2002, 324; *Prinz*, DStR 1996, 1145 (1151).

77 Es sei denn, die Einlage erfolgt innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung.

78 Vgl. *Bode* in Blümich, EStG, § 15 Rz. 191.

79 Vgl. BMF v. 24.2.2004, BStBl. I 2004, 434, Rz. 7; a.A. wohl *Buge* in HHR, § 15 EStG Anm. 1133.

3. Tatbestandsmerkmale von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unentgeltlichen Übertragungen

Folgt man der Auffassung, dass Sacheinbringungen, soweit sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, entgeltlichen Charakter aufweisen, und damit zu anderen unmittelbaren bzw. mittelbaren Rechtsfolgen als unentgeltliche Übertragungen führen, so ergibt sich daraus die Notwendigkeit, beide Übertragungsformen voneinander zu unterscheiden. Zuvor seien jedoch beide Übertragungsformen gegenüber tatsächlich entgeltlichen Vorgängen abgegrenzt.

Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unentgeltlichen Übertragungen ist gemein, dass sie beide auf einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung beruhen[80] und eine Mehrung des Eigenkapitals der Personengesellschaft bewirken. Buchhalterisch wird diese Mehrung der Haftungssubstanz dadurch zum Ausdruck gebracht, dass die Gegenbuchung auf einem Kapitalkonto erfolgt, welches durch laufende Verluste oder aber auch (erst) durch die Berücksichtigung bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. der Beendigung der Gesellschaft belastet werden kann.[81] Erfolgt die Gegenbuchung hingegen auf einem Darlehenskonto des Gesellschafters, so kann dem weder eine unentgeltliche Übertragung zugrunde liegen, da der übertragende Gesellschafter ja eine entsprechende Forderung als Gegenleistung erlangt, folglich gerade nicht unentgeltlich übertragen hat, noch um eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, da mit dem Begriff des Darlehens eine Verlustbeteiligung des Gläubigers grundsätzlich unvereinbar ist.[82] Vielmehr handelt es sich insofern um einen „normalen" entgeltlichen Vorgang,[83] und die auf Ebene der Gesellschaft einzubuchende Verbindlichkeit stellt Fremdkapital dar.

Wendet man sich nunmehr der Abgrenzung zwischen einer unentgeltlichen Übertragung und einer solchen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu, so scheint diese Frage auf den ersten Blick einfach zu beantworten zu sein: Zwar bewirken, wie ausgeführt, beide Übertragungsarten eine Erhöhung des Eigenkapitals der Personengesellschaft, allerdings erbringt nach h.M. bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die Personengesellschaft mit eben diesen Gesellschaftsrechten eine Gegenleistung,[84] während bei der unentgeltlichen Übertragung keinerlei Gegenleistungen seitens der Personengesellschaft vorliegen, da weder ein Entgelt gezahlt noch Gesellschaftsrechte gewährt werden.[85] Es ist daher zu fragen, unter welchen Voraussetzungen eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt.

a) Zum Begriff der Gesellschaftsrechte

Zivilrechtlich ist unter dem Begriff der Gesellschaftsrechte der Gesellschaftsanteil im Ganzen zu begreifen, der *„als der Inbegriff der mitgliedschaftlichen Rechte die gesamte Beteiligung des Gesellschafters* [umfasst]"[86]. Im Einzelnen handelt es sich dabei um Vermögensrechte[87] (Gewinnbezugs- und Entnahmerechte[88], Anspruch auf Zahlung des Auseinandersetzungsguthabens[89]) einerseits und Teilhaberechte[90] (Geschäftsführungsbefugnis, Stimm-, Kontroll- und Informationsrechte) andererseits. Umstritten ist allerdings, welche Komponenten der Vermögens- und/oder Teilhaberechte betroffen sein müssen, damit für steuerrechtliche Belange eine Veränderung der Gesellschaftsrechte anzunehmen ist. Dabei lassen sich folgende Grundpositionen unterscheiden:

Zum einen besteht die Auffassung, dass eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nur dann und insoweit vorliege, als der Einbringende ein derart werthaltiges Wirtschaftsgut bzw. eine Sachgesamtheit übertragen musste, um im Gegenzug seine Mitunternehmerstellung mit der angestrebten Beteiligungsquote zu erlangen bzw. diese in dem intendierten Umfang auszuweiten. Entscheidend ist danach folglich, dass sich im Gegenzug seine quotalen Beteiligungsrechte, insbesondere seine Gewinnbezugsrechte und sein Anspruch an dem nach Einlagenrückgewähr verbleibenden Auseinandersetzungsguthaben, und ggf. auch seine Stimmrechte erhöhen.[91] Erkennbar sucht man nach etwas, was die aufnehmende Personengesellschaft als Gegenleistung hingegeben könne, und im Kern meint man dieses in der Zusage einer erhöhten Gewinnbeteiligungsquote gefunden zu haben. Daraus ergibt sich unweigerlich die Schlussfolgerung, dass bei einer Einbringung, welche nicht die quotalen Beteiligungsrechte des Einbringenden berührt, keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern vielmehr eine unentgeltliche Übertragung anzu-

80 Die von § 6 Abs. 4 EStG erfasste unentgeltliche Übertragung aus betrieblichen Gründen des Übertragungsempfängers sei hier ausgeklammert; zum Konkurrenzverhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG s. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1411.

81 Ständige Rechtsprechung vgl. etwa BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; v. 26.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103; v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36; *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1159); *Kahle*, DStZ 2010, 720 (722 f.); *Hoffmann* in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 4. Aufl. 2014, § 5 Rz. 68; *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15a Rz. 87; *Wendt*, Stbg 2010, 145 (148); *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Tz. 61.

82 *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 248; BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36.

83 Vgl. zu Übertragungen aus dem Privatvermögen BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter I. 2.; zu Übertragungen aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14, zu § 24 UmwStG BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07.

84 Siehe II.1.

85 Vgl. *Roser*, FR 2002, 309 (313); *Wendt*, FR 2002, 51 (58).

86 Vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 1; *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 11.

87 Hierzu *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 IV.

88 Vgl. *Müller* in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 4. Aufl. 2014, § 4 Rz. 127 ff., 148 ff.

89 Vgl. *Enzinger* in MünchKomm/HGB, 3. Aufl. 2011, § 109 Rz. 29.

90 Hierzu *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 V.

91 Vgl. *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 (1716); *Kemper/Konold*, DStR 2000, 2119 (2121).

nehmen wäre.[92] Der Auffassung, wonach es für eine Gewährung von Gesellschaftsrechten erforderlich sei, dass sich durch die Übertragung insbesondere das Gewinnbezugsrecht als wirtschaftlich bedeutsames Gesellschaftsrecht verändere, ist nunmehr auch der IV. Senat des BFH gefolgt.[93] Dabei stelle der im Rahmen der Auseinandersetzung dem Gesellschafter zustehende Anspruch auf Rückzahlung der geleisteten Einlage schon im Ansatz kein Gesellschaftsrecht dar, welches die Gesellschaft als Entgelt für die Einbringung eines Wirtschaftsguts dem Gesellschafter gewähren könne.[94] Folglich liegt nach Auffassung des IV. Senats eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit ein entgeltlicher Vorgang nicht vor, wenn sich durch die Einbringung für den Übertragenden lediglich sein Anspruch auf Einlagenrückgewähr erhöht.[95] Diese Sichtweise erweist sich allerdings als problematisch, wenn sich die Gewinnbeteiligung gar nicht an der vermögensmäßigen Beteiligung, sondern vielmehr an den individuellen, nicht kapitalgebundenen Beiträgen der Gesellschafter orientiert, und die Kapitalkonten der Gesellschafter lediglich Stimmrechte vermitteln, was etwa bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften der Fall sein kann. Sodann wären, wenn man der vorstehenden Grundposition folgt, bei solchen Mitunternehmerschaften keinerlei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten denkbar und beispielsweise § 24 UmwStG nicht anwendbar.[96] Abhilfe ergäbe sich, wenn man entweder auch die Gewährung von Stimmrechten als Gewährung von Gesellschaftsrechten begriffe,[97] oder, wie nachfolgend dargestellt, bereits in der Erhöhung des Rückgewährsanspruches im Fall der Beendigung der Gesellschaft eine solche erblickte.

Im Unterschied zu der vorstehenden Grundposition wird vertreten, dass, selbst wenn die quotale Beteiligung des Einbringenden am Ergebnis und den stillen Reserven der Gesellschaft infolge der Übertragung unverändert bleiben, eine Gewährung von Gesellschaftsrechten bereits darin zu erblicken sei, dass dem Übertragenden im Fall des Ausscheidens bzw. der Beendigung der Gesellschaft ein summenmäßig bestimmter Anspruch auf Rückgewähr der von ihm erbrachten Einlagen zusteht.[98] Im Kern basiert diese – m.E. zutreffende – Auffassung auf der Überlegung, dass bei Personengesellschaften die Eigenkapitalbeiträge dem jeweiligen Gesellschafter zugeordnet werden, es folglich, wie *Reiß*[99] ausführt, hier kein frei schwebendes Kapital gibt. Der nach Maßgabe dieser gesellschafterbezogenen Zuordnung bei Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters bzw. bei Beendigung der Gesellschaft sich gem. § 733 Abs. 2 BGB[100] bzw. § 155 Abs. 1 HGB[101] ergebende Rückgewähranspruch stellt dabei ein unmittelbares Recht aus dem Gesellschaftsverhältnis dar, so dass auch insoweit von einer Übertragung gegen Veränderung seiner Gesellschaftsrechte auszugehen ist. Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei dem Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters nicht um einen bereits bestehenden Anspruch, der nur noch fällig ist, sondern vielmehr um einen künftigen Anspruch handelt, der erst mit dem Ausscheiden des Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft entsteht. Da sein Rechtsgrund mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags gelegt wird, entsteht gesellschaftsrechtlich veranlasst eine gesicherte Position in Form einer bestimmten Erwerbsaussicht für den Gesellschafter; seinem Kern nach ist der Anspruch daher bereits zu diesem Zeitpunkt vorhanden.[102] Aus alledem folgt, dass jedwede wertmäßig auf einem Eigenkapitalkonto des Einbringenden gegengebuchte Übertragung eines Wirtschaftsguts bzw. einer Sachgesamtheit als eine Übertragung gegen Gewährung von (eigenen) Gesellschaftsrechten zu werten ist; auf welchem Kapitalkonto die Buchung dabei im Einzelnen erfolgt, ist insoweit unerheblich.[103] Eine unentgeltliche Übertragung kann insoweit nicht vorliegen, da keine Entreicherung des Übertragenden eingetreten ist.

Zwar mag ein gewisses Störgefühl bestehen, bereits in der Gutschrift auf irgendeinem Kapitalkonto des Übertragenden eine Gewährung von Gesellschaftsrechten durch die aufnehmende Personengesellschaft zu erblicken, da man mit dem Begriff der Gewährung unweigerlich das Erbringen einer tatsächlichen Gegenleistung seitens der Gesellschaft verbindet. Dieses Störgefühl steht jedoch nicht der hier vertretenen Abgrenzung der Gesellschaftsrechte entgegen, sondern ist vielmehr ein erstes Argument gegen die Auffassung, dass gesellschaftsrechtlich veranlasste Übertragungen tauschähnliche Vorgänge seien; dazu später mehr.[104] Gleichwohl sei die verfehlte Formulierung des Gesetzgebers von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nachfolgend auch dann verwendet, wenn schlicht die Gutschrift auf einem Kapitalkonto des Übertragenden gemeint ist.

---

92 Vgl. *van Lishaut*, DB 2000, 1784 (1786); *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 (1716); *Kemper/Konold*, DStR 2000, 2119 (2121); *Schneider/Oepen*, FR 2009, 660 (661); *Stöcker* in Korn, EStG, § 4 Rz. 309.1.

93 Vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453, Rz. 29.

94 Vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453, Rz. 28; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, DStR 2016, 662, Rz. 29.

95 Vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453, Rz. 26; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, DStR 2016, 662, Rz. 27.

96 Instruktiv *Demuth* in Eisgruber, UmwStG, § 24 Rz. 81 f.

97 So *Demuth* in Eisgruber, UmwStG, § 24 Rz. 82; a.A. zu Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter I.1. sowie zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14.

98 *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rz. 382; *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1559; *Geissler* in HHR, § 16 EStG Anm. 106; auch *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 (499).

99 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (360).

100 Vgl. hierzu *Schäfer* in MünchKomm/BGB, 6. Aufl. 2013, § 733 Rz. 13.

101 Vgl. hierzu *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, 3. Aufl. 2011, § 155 Rz. 21. Dabei werden ebenso wie bei der GbR auch bei der OHG bzw. KG durch die Bezugnahme auf die Kapitalanteile unterschiedliche hohe Einlagen der Gesellschafter berücksichtigt, so dass sich ein den §§ 733 bis 735 BGB entsprechendes Ergebnis ergibt, vgl. *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 181 f.; *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1154).

102 Vgl. BGH v. 11.7.1988 – II ZR 281/87, NJW 1989, 453.

103 Vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rz. 382; *Crezelius*, DB 2004, 397 (401); *Hoffmann*, GmbHR 2008, 551 (553).

104 Siehe III.

Für die hier vertretene Abgrenzung der Gesellschaftsrechte spricht auch, dass in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG eine konkrete Benennung der relevanten Gesellschaftsrechte nicht erfolgt ist.[105] Und schließlich lässt sich für diese Sichtweise anführen, dass, wenn die Verteilung des Jahresergebnisses, anders als es in der Praxis in der Mehrzahl der Fälle gegeben ist,[106] nicht nach dem Verhältnis der Kapitalanteile, sondern stattdessen nach Maßgabe des § 121 HGB erfolgen sollte, dem Kapitalanteil nur noch eine eng begrenzte Verteilungsfunktion insoweit zukommt, als er aus dem Jahresgewinn mit 4 % zu verzinsen ist, während der danach verbleibende Restgewinn nach Köpfen verteilt wird.[107] Diese eingeschränkte Verteilungsfunktion des Kapitalanteils relativiert die Bedeutung des Gewinnbezugsrechts gegenüber den übrigen Komponenten der Gesellschaftsrechte. Dies gilt erst recht, wenn dem Kapitalanteil aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung überhaupt keine Verteilungsfunktion mehr zukommt, sondern dieser lediglich für die Verteilung der Stimmrechte ausschlaggebend ist.[108]

b) Buchhaltungskasuistik nach h.M. und Finanzverwaltung

Unabhängig davon, ob man der Auffassung folgt, wonach nur bei einer Veränderung der quotalen Beteiligungsrechte eine Gewährung von Gesellschaftsrechten anzunehmen sei, oder aber eine solche bereits in der Erhöhung des Rückgewähranspruchs erblickt, besteht gleichwohl die Notwendigkeit, die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gegenüber der unentgeltlichen Übertragung abzugrenzen, wobei sich Unterschiede sowohl bezüglich der Relevanz der Abgrenzung als auch des Grenzverlaufs ergeben. Bei dieser gebotenen Qualifizierung der Einbringungsvorgänge stellen sowohl die h.M. im Schrifttum als auch Finanzverwaltung und Rechtsprechung entscheidend auf den Charakter der in der Gegenbuchung angesprochenen Kapitalkonten ab. Dabei hat insbesondere die Finanzverwaltung einen bunten Reigen buchhalterischer Kasuistik entwickelt.[109]

aa) Gegenbuchung auf dem einen Kapitalkonto bzw. dem Kapitalkonto I

Wird für den Gesellschafter nur ein Kapitalkonto geführt und erhöht sich dieses durch die Übertragung eines Wirtschaftsguts, so liegt unstreitig eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor, da sich im Gegenzug sämtliche Vermögensrechte, mithin sowohl seine Gewinnbezugsrechte, seine Auseinandersetzungsansprüche als auch seine Entnahmerechte, erhöhen.[110] Innerhalb eines Mehrkontenmodells ist dies regelmäßig dann der Fall, wenn die Gegenbuchung vollständig auf dem Festkapitalkonto bzw. dem Kapitalkonto I des Einbringenden erfolgt.[111]

Demgegenüber sind bezüglich der Frage, ob auch bei einer ganz oder teilweise erfolgenden Buchung auf einem variablen Kapitalkonto des Einbringenden, z.B. dem Kapitalkonto II, bzw. auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto noch eine Gewährung von Gesellschaftsrechten gegeben ist, die Auffassungen geteilt.

bb) Ausschließliche Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto II

Noch bis vor kurzem vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass innerhalb eines Zweikontenmodells[112] auch bei ausschließlicher Gegenbuchung auf dem variablen, für die Beteiligungsquote nicht maßgebenden Kapitalkonto II eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliege, weil das Kapitalkonto II nur einen buchmäßigen Teil des einheitlichen Kapitalanteils des Gesellschafters darstelle.[113] Im Schrifttum wird der Charakter des Kapitalkontos II unterschiedlich beurteilt: Teilweise wird der vormaligen Argumentation der Finanzverwaltung gefolgt und vorwiegend mit Verweis auf die Einheitlichkeit des Kapitalanteils auch die ausschließliche Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto II als Gewährung von Gesellschaftsrechten verstanden.[114] Zwar ist dies m.E. im Ergebnis zutreffend, die eher formale Begründung, dass es sich um einen einheitlichen Kapitalanteil handele, der eben nur über

105 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1559.

106 Vgl. hierzu *Priester* in MünchKomm/HGB, 3. Aufl. 2011, § 121 Rz. 35.

107 Vgl. *Huber*, ZGR 1988, 1 (5).

108 Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die *bloße* Gewährung von Stimmrechten allein keine Gegenleistung im Sinne einer Gewährung von Gesellschaftsrechten für die Übertragung darstelle, weil dadurch keine vermögensmäßige Beteiligung an der Personengesellschaft vermittelt werde (vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter I.1.), ist allerdings insoweit verwirrend, als jede hier in Rede stehende Übertragung zu einer vermögensmäßigen Abbildung im Eigenkapital der Personengesellschaft führt und damit zwangsläufig auch irgendjemanden eine vermögensmäßige Beteiligung vermittelt. Es ist zu mutmaßen, dass die Finanzverwaltung mit ihrer Aussage zum Ausdruck bringen möchte, dass eine ihrer Auffassung nach unentgeltliche Übertragung, z.B. weil die Gutschrift ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto erfolgte, auch durch die Gewährung von Stimmrechten nicht zu einer entgeltlichen Übertragung wird. Nach der hier vertretenen Auffassung, kommt es auf die Gewährung von Stimmrechten für die Frage, ob Gesellschaftsrechte gewährt worden sind, ohnehin nicht an.

109 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 zu Einbringungen aus dem Privatvermögen; BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14 zu Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG; BMF v. 11.11.2011, BStBl. II 2011, 1314, Rz. 24.07 zu § 24 UmwStG.

110 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter I.

111 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter I.1. zu Einbringungen aus dem Privatvermögen; BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14 zu Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG; BMF v. 11.11.2011, BStBl. II 2011, 1314, Rz. 24.07 zu § 24 UmwStG; *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/EStG, § 24 UmwStG Tz. 108; *Ley*, KÖSDI 2009, 16678 (16681); *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1162); BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, DStR 2016, 662.

112 Zur Rechtsnatur des Kapitalkontos II im Drei- und Vierkontenmodell s. *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1158 f.).

113 Vgl. zu § 24 UmwStG BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07; zu Einbringungen aus dem Privatvermögen BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II. 2.a); zu § 6 Abs. 5 EStG BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14.

114 Vgl. *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, Rz. 10.6; *Wißborn*, NWB 2011, 2694 (2696); *Schlößer/Schley* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, § 24 Anm. 77.

mehrere Konten verteilt sei, vermag jedoch nicht zu überzeugen. Eingedenk des Umstandes, dass die unterschiedlichen Kapitalkonten Gesellschaftsrechte unterschiedlicher Qualität beherbergen – quotale Gewinnbezugsrechte und summenmäßig benannte Rückgewährsansprüche auf dem Kapitalkonto I, während auf dem Kapitalkonto II lediglich Letztere zu finden sind[115] – ist für die Frage, ob eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt, vielmehr die Abgrenzung der maßgeblichen Gesellschaftsrechte entscheidend. Erblickt man diesbezüglich, wie hier vertreten, bereits in der Erhöhung des Anspruchs auf Einlagenrückgewähr ein gesellschaftsrechtlich veranlasstes Positivum für den Übertragenden, so folgt daraus unmittelbar, dass auch bei ausschließlicher Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto II eine Gewährung von Gesellschaftsrechten anzunehmen ist.[116] Folgt man demgegenüber der Auffassung, dass für eine Gewährung von Gesellschaftsrechten insbesondere eine Veränderung des Gewinnbezugsrechts als wirtschaftlich bedeutsames Gesellschaftsrecht erforderlich sei, so ist klar, dass bei alleiniger Gutschrift auf dem Kapitalkonto II keinerlei Gesellschaftsrechte eingeräumt werden, da hierdurch kein prozentualer Anteil am Gesamthandsvermögen verschafft wird.[117] Der IV. Senat des BFH ist jüngst dieser Ansicht – entgegen der vormaligen Auffassung der Finanzverwaltung – gefolgt.[118] Die Finanzverwaltung hat daraufhin ihre ursprüngliche Position, zur Freude der Gestaltungspraxis,[119] aufgegeben, und geht nunmehr im Einklang mit dem IV. Senat des BFH bei Gegenbuchungen auf dem Kapitalkonto II von unentgeltlichen Übertragungen aus.[120]

cc) Ausschließliche Gegenbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto

Erfolgt bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern die Gegenbuchung ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto, so liegt nach h.M. eine unentgeltliche Übertragung vor.[121] Die Bezeichnung der Rücklage als gesamthänderisch gebunden ist dabei allerdings unzutreffend, da lediglich Gegenstände des Aktivvermögens gesamthänderisch gebunden sein können, nicht aber die Eigenkapitalkonten, die als schlichte Rechengrößen auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen sind.[122] Mit dem Vermerk der gesamthänderischen Bindung soll dabei zum Ausdruck gebracht werden, dass die auf diesem Konto gebuchten Beträge nicht frei entnehmbar sind.[123]

Nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern[124] bewirke die Gegenbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto, dass der übertragende Gesellschafter, anders als bei einer Gegenbuchung auf seinem Kapitalkonto, keine individuelle Rechtsposition erlange, die ausschließlich ihn bereichere, sondern vielmehr werde der Auseinandersetzungsanspruch aller Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote erhöht. Der Mehrwert, gemeint ist wohl das übertragene Wirtschaftsgut, gelange dabei in das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Gesellschaft, und die sich bei allen Gesellschaftern einstellende Wertsteigerung sei lediglich als ein Reflex der Übertragung, nicht jedoch als Gegenleistung der Gesellschaft zu begreifen.[125] Diese Argumentation vermag allerdings nicht zu überzeugen: Zunächst einmal ist festzuhalten, dass die gemeinschaftliche Rücklage nach dem Verhältnis der Kapitalanteile, mithin dem Kapitalkonto I, anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen ist.[126] Genauso gut könnten daher gesellschafterindividuelle, mit vergleichbaren Entnahmebeschränkungen versehene Rücklagenkonten gebildet werden,[127] so dass die gemeinschaftliche Rücklage nichts anderes ist als eine Zusammenfassung von Rücklagenkonten der einzelnen Gesellschafter auf einem Kontoblatt.[128] Wenn dies aber so ist, dann besteht letztlich kein Unterschied zwischen dem gemeinschaftlichen Rücklagenkonto einerseits, soweit dies auf den jeweiligen Gesellschafter entfällt, und dessen individuellen Kapitalkonten andererseits. Nach der hier vertretenen Auffassung, wonach bei jedweder Gutschrift auf irgendeinem Kapitalkonto eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt, handelt es sich daher aus Sicht der Gesellschaft auch bei ausschließlicher Buchung auf dem gemeinschaftlichen Rücklagenkonto vollumfänglich um eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, da insgesamt eine betragsmäßige Erhöhung der Auseinandersetzungsansprüche aller Gesellschaf-

115 Vgl. zum Einbezug des Kapitalkontos II in die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthaben *Huber*, ZGR 1998, 1 (61 f.).

116 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1559; *Schulze-Osterloh*, BB 2016, 945, unter Hinweis auf die zivilrechtlichen Grundlagen der Übertragung.

117 Vgl. *van Lishaut*, DB 2000, 1784 (1786); *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 (1716); wohl auch *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Tz. 109.

118 Vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, DStR 2016, 662; hierzu *Rätke*, StuB 2016, 287 ff.; *Schoor*, NWB 2016, 285 ff.; kritisch *Schulze-Osterloh*, BB 2016, 945.

119 Vgl. *Strahl*, KÖSDI 2016, 20021.

120 Vgl. BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684; zu § 24 UmwStG OFD Frankfurt/M. v. 23.8.2016 – S 1978 A – 43 – St 51.

121 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II.2.b); BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14; *Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 695; *Brandenberg*, FR 2000, 1182 (1185); *Düll/Fuhrmann*, DStR 2000, 1713 (1716); *Mutscher*, DStR 2009, 1625 (1628).

122 Vgl. *Huber*, ZGR 1988, 1 (32, 91).

123 Vgl. *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1157); *Kahle*, DStZ 2010, 720 (730).

124 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II.2.b).

125 Zustimmend *Düll/Fuhrmann*, DStR 2000, 1713 (1716); *Weber*, Ubg 2010, 206 (209); *Stöcker* in Korn, EStG, § 4 Rz. 309.1.

126 Vgl. *Huber*, ZGR 1988, 1 (91); *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1157); *Kahle*, DStZ 2010, 720 (730); *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 (491).

127 Vgl. *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 (1157). Die Auffassung der Finanzverwaltung, solche personifizierten Rücklagenkonten nicht als gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonten anzuerkennen (vgl. *Schoor*, NWB 2016, 285 [287]), dürfte in Anbetracht des Umstandes, dass nunmehr auch die Finanzverwaltung bei Gegenbuchungen auf dem Kapitalkonto II von unentgeltlichen Übertragungen ausgeht (vgl. BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684), an Bedeutung verloren haben.

128 Vgl. *Huber*, ZGR 1988, 1 (91 f.).

ter bewirkt wird. Eine unentgeltliche Übertragung wäre nur dann und insoweit anzunehmen, als der auf den Kapitalkonten gutgeschriebene Betrag hinter dem tatsächlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts zurückbleibt.[129] Erfolgt die Gegenbuchung ganz oder teilweise auf Kapitalkonten, die (auch) den anderen Gesellschaftern zuzurechnen sind,[130] so liegt aus Sicht des Übertragenden freilich eine unentgeltliche Übertragung zugunsten seiner Mitgesellschafter vor, da sich seine bisherige Vermögensposition insoweit verschlechtert hat.[131]

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich bei Einbringungen von Sachgesamtheiten i.S.v. § 24 UmwStG mit ausschließlicher Gegenbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto Folgendes: Es ist zu vermuten, dass die Finanzverwaltung in diesem Fall in entsprechender Anwendung ihrer zur Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen formulierten Grundsätze[132] wohl eine unentgeltliche, mithin nicht von § 24 UmwStG erfasste Übertragung befürworten[133] und einen Anwendungsfall von § 6 Abs. 3 EStG annehmen würde. Im Umwandlungssteuererlass hat sie sich diesbezüglich nicht geäußert. Auch im Schrifttum wird vertreten, dass bei alleiniger Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto die Anwendung von § 24 UmwStG ausscheide, sondern vielmehr ein § 6 Abs. 3 EStG unterfallender unentgeltlicher Vorgang vorliege.[134] Folgt man indes der Auffassung, dass bei ausschließlicher Buchung auf dem gemeinschaftlichen Rücklagenkonto für den Übertragenden insoweit keine unentgeltliche Übertragung vorliegt, als die Rücklage anteilig dem übertragenden Gesellschafter selbst zuzurechnen ist, so wäre insoweit eine Übertragung gem. § 24 UmwStG gegeben, während in dem Ausmaß, in dem die Rücklage auf die anderen Gesellschafter entfällt, eine von § 6 Abs. 3 EStG erfasste unentgeltliche Übertragung vorläge.[135] Etwaige Reihenfolgeüberlegungen bezüglich der Anwendung von § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG überzeugen dabei m.E. weder in der einen noch in der anderen Richtung.[136] Vielmehr ist es so, dass § 24 UmwStG, soweit die Übertragung auf Rechnung des Einbringenden erfolgt, und § 6 Abs. 3 EStG, soweit die Einbringung auf Rechnung der Mitgesellschafter erfolgt, zugleich erfüllt und damit nebeneinander anwendbar sind.[137]

dd) Gesplittete Gegenbuchungen

Für den Fall einer gesplitteten Buchung, d.h. teilweise auf dem Festkapitalkonto und teilweise auf dem Kapitalkonto II und/oder einem gesamthändisch gebundenen Rücklagenkonto, haben unterschiedliche Senate des BFH die Ansicht vertreten, dass dies insgesamt eine entgeltliche Übertragung darstelle. So führt der I. Senat bezüglich der Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts[138] aus, dass ertragsteuerlich in vollem Umfang eine Veräußerung und nicht teilweise eine verdeckte Einlage vorliege, wenn

„… der Gesellschafter … nach der mit der Gesellschaft getroffenen Einlagevereinbarung zur vollständigen Einbringung des ungeteilten Sachwerts zu Eigentum der Gesellschaft verpflichtet [ist], und folglich der auf die Betragsdifferenz entfallende Wertanteil des eingebrachten Wirtschaftsguts Bestandteil der vom einbringenden Gesellschafter im Austausch gegen die Verschaffung (bzw. Erhöhung) der Beteiligungsrechte geschuldeten Leistung und somit auch Gegenstand des tauschähnlichen Einbringungsgeschäfts [ist]. Hierin unterscheidet sich das Aufgeld bei einer Sacheinbringung wesentlich von einer freiwilligen Zuzahlung in das Eigenkapital, bei der es sich um eine unentgeltliche Leistung und mithin um eine Einlage handelt. Ob der Differenzbetrag bei der empfangenden Gesellschaft auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem Kapitalkonto des einbringenden Kommanditisten verbucht wird, ist deshalb für den insgesamt entgeltlichen Charakter der Einbringung nicht entscheidend …“[139].

---

129 Vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rz. 385; *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1559, 1580.

130 Bei solchermaßen disquotalen Einbringungen stellt sich bei Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Folgefrage, ob bei Ansatz des Teilwerts in der Gesellschaftsbilanz der Buchwertansatz allein durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den übertragenden Mitunternehmer oder vielmehr durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen für alle von der Übertragung begünstigten Mitunternehmer darzustellen ist. Ersteres würde eine etwaige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG vermeiden (dafür *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1636), bei letzterer Sichtweise wäre der Anwendungsbereich der Sperrfristregelung eröffnet, da keine vollständige Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden erfolgte (so *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rz. 381c).

131 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (365); *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1553.

132 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II.2.b).

133 Ebenso *Rogall/Gerner* in FGS/BDI, UmwSt-Erlass 2011, 497, FN 1.

134 *Gratz/Uhl-Ludäscher* in HHR, § 6 EStG Anm. 1246; *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rz. 388; *Patt* in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Tz. 41; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 131.

135 Vgl. *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 (500); *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 16 Rz. 41.

136 Nach *Röhrig/Doege* (DStR 2006, 489 [500]) soll zunächst insgesamt die Einbringung einer Sachgesamtheit i.S.v. § 24 UmwStG durch den Übertragenden vorliegen, gefolgt von einer Übertragung von Mitunternehmerteilanteilen auf die anderen Gesellschafter gem. § 6 Abs. 3 EStG, während nach *Reiß* (in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 16 Rz. 41) hinsichtlich der Einbringung für fremde Rechnung zunächst eine unentgeltliche Betriebsübertragung auf die Mitgesellschafter gegeben ist, welcher eine Einbringung durch diese gem. § 24 UmwStG nachfolgt.

137 Vgl. BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006; v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521.

138 Im entschiedenen Fall handelte es sich um eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, welche nach Auffassung des I. Senats mangels gesetzlicher Grundlage keinen Teilbetrieb i.S.v. § 24 UmwStG, sondern vielmehr ein einzelnes Wirtschaftsgut darstellt. Die Finanzverwaltung ist bekanntlich anderer Auffassung, vgl. BMF v. 20.5.2009, IStR 2009, 436. Die angekündigte gesetzliche Klarstellung ist allerdings bis dato nicht erfolgt, jedoch hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung im Umwandlungssteuererlass bekräftigt, vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.02.

139 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

Zuvor war bereits der VIII. Senat des BFH in einer Entscheidung zu § 24 UmwStG zu der Auffassung gelangt, dass auch insoweit von einer Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen sei, als bei einer einseitigen Kapitalerhöhung nicht nur das Kapitalkonto I des betreffenden Gesellschafters erhöht, sondern das zum Ausgleich vorhandener stiller Reserven von ihm gezahlte Aufgeld auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto verbucht werde.[140] Zur Begründung führte der VIII. Senat aus, dass es sich auch bei derlei Kapitalrücklagen um Eigenkapital der Personengesellschaft handele, und deswegen eine Verbuchung auch auf einem gesamthänderisch Rücklagenkonto für die Anwendung von § 24 UmwStG unschädlich sei.

Der IV. Senat des BFH[141] hat diese Rechtsprechung des VIII. Senats auf die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter übertragen, und ist zu der Auffassung gelangt, dass es auch in diesem Fall für die Annahme einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten genüge, wenn die Gutschrift nicht ausschließlich auf dem für die Gewinnbeteiligung maßgeblichen Kapitalkonto I, sondern teilweise auf einem weiteren Kapitalunterkonto bzw. einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto erfolge. Diese Parallelwertung zu § 24 UmwStG, so der IV. Senat, sei insbesondere aufgrund der strukturellen Gleichwertigkeit der Einbringung von Sachgesamtheiten i.S.v. § 24 UmwStG und der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen geboten.[142] Dabei ist allerdings nicht zu verkennen, dass auch in den vom IV. Senat entschiedenen Fällen die anteiligen Buchungen auf dem Rücklagenkonto bzw. dem Kapitalunterkonto in einem sachlichen Zusammenhang mit der Gewährung einer Mitunternehmerstellung bzw. einer Erhöhung der Gewinnbeteiligung des Mitunternehmers standen.

Nach alledem ist festzuhalten, dass im Fall einer gesplitteten Buchung auch die auf einem variablen Kapitalkonto bzw. dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebuchte Eigenkapitalerhöhung von Seiten des BFH insoweit als Gewährung von Gesellschaftsrechten beurteilt wird, als der betreffende Gesellschafter ein derart werthaltiges Wirtschaftsgut bzw. eine Sachgesamtheit übertragen musste, um im Gegenzug seine Mitunternehmerstellung mit der angestrebten Beteiligungsquote zu erlangen bzw. diese auszuweiten. Ist dies der Fall, so ist auch der Teil des übertragenen Wirtschaftsguts bzw. der betreffenden Sachgesamtheit, dessen Gegenwert auf dem variablen Kapitalkonto bzw. dem Rücklagenkonto gebucht worden ist, keine freigiebige Zuwendung des Übertragenden an die Gesellschaft, sondern stellt vielmehr eine Gegenleistung zur Erlangung der Gesellschaftsrechte dar, woraufhin insgesamt von einem tauschähnlichen Vorgang auszugehen ist.

Die Finanzverwaltung hat versucht, die vorstehende BFH-Rechtsprechung zu übernehmen und buchhalterisch zu formalisieren: So vertritt sie die Auffassung, dass bei einer gesplitteten Buchung, bei welcher z.B. das Kapitalkonto I einerseits und ein weiteres Kapitalunterkonto, z.B. das Kapitalkonto II und/oder die gesamthänderisch gebundene Rücklage angesprochen werde, stets in vollem Umfang eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliege.[143] In (buchhalterischer) Abgrenzung hierzu soll bei teilentgeltlichen Übertragungen der unentgeltliche Teil der Übertragung gerade nicht auf dem Rücklagenkonto bzw. dem Kapitalkonto II gebucht werden, weil sodann der Systematik der Finanzverwaltung zufolge eine in vollem Umfang entgeltliche Übertragung anzunehmen wäre, sondern vielmehr sei insoweit eine ertragswirksame Buchung vorzunehmen, wobei diese Ertragsbuchung anschließend durch eine gegenläufige außerbilanzielle Korrektur neutralisiert werden müsse.[144]

Das Schrifttum ist der vorstehend beschriebenen Auffassung der Finanzverwaltung zu derlei gesplitteten Kapitalkontenbuchungen sowohl für Einbringungen von Sachgesamtheiten i.S.v. § 24 UmwStG[145] als auch für Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern[146] überwiegend gefolgt, wohl nicht zuletzt, weil dies für Rechtsklarheit in der Gestaltungspraxis gesorgt hat.[147] Kritik findet sich hingegen bei *Reiß*, der zutreffend darauf hinweist, dass, wenn man der Auffassung der Finanzverwaltung folge, nicht mehr der tatsächlich verwirklichte Lebenssachverhalt, sondern vielmehr die jeweilige handelsrechtliche Verbuchung für die steuerlichen Konsequenzen maßgebend sei.[148] Hinzu kommt, dass m.E. die Finanzverwaltung erkennbar die Ausführungen sowohl des I., des IV. als auch des VIII. Senats des BFH übersehen hat, die, wenngleich mit unterschiedlicher Deutlichkeit, darauf hingewiesen haben, dass der Teil der Übertragung, der nicht zu einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto I geführt hat, nicht bereits deshalb als Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu qualifizieren ist, weil der andere Teil der Übertragung dem Kapitalkonto I gutgeschrieben worden ist, sondern vielmehr allein deswegen, weil beide Teile der Übertragung auf die Personengesellschaft erforderlich waren, um in die angestrebte Gesell-

140 Vgl. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

141 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301.

142 Vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617. Diesen Aspekt betonend *Wacker*, NWB 2008, 3091 (3096).

143 So zu § 24 UmwStG BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07; zu Einbringungen aus dem Privatvermögen BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II. 2.a), aktualisiert durch BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684; zu § 6 Abs. 5 EStG BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14.

144 Vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 unter II. 2.d).

145 Vgl. *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 131; *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rz. 388; *Schlößer/Schley* in Haritz/Menner, 4. Aufl. 2015, § 24 Anm. 77; *Patt* in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Tz. 108; *Demuth* in Eisgruber, UmwStG, § 24 Rz. 84; *Nitzschke* in Blümich, UmwStG, § 24 Rz. 57.

146 Vgl. *Tiede*, StuB 2011, 610 (613); *Siegmund/Ungemach*, NWB 2011, 2859 (2862); *Wißborn*, NWB 2011, 2694 (2696); *Scharfenberg*, DB 2012, 193 (195); *Rogall/Gerner*, Ubg 2012, 81 (84); *Goebel/Ungemach*, NWB 2012, 2539 (2546).

147 Vgl. *Mutscher*, DStR 2009, 1625 (1627); *Tiede*, StuB 2011, 610 (613).

148 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (365 f.); zustimmend *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1560.

schafterstellung einzurücken bzw. diese in dem gewünschten Maße auszubauen. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass, wenn nicht die gesamte Übertragung hierzu notwendig war, der übersteigende Teil insoweit eine unentgeltliche Zuwendung des betreffenden Gesellschafters an die anderen Gesellschafter darstellt, als die Buchung auf dem Rücklagenkonto diesen zuzurechnen ist, oder auf deren variablen Kapitalkonten vorgenommen worden ist.[149]

4. Steuersystematische Bewertung

Auf Basis der vorstehenden Bestandsaufnahme lassen sich zumindest drei steuersystematische Kritikpunkte festhalten:

Erstens ist es nicht überzeugend, dass Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, zu einer ggf. steuerbaren Aufdeckung der stillen Reserven führen sollen, während alle anderen Übertragungsvarianten steuerneutral sind, weil unentgeltliche oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgende Transfers aus dem (Sonder)Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 24 UmwStG zum Buchwert stattfinden (können) und unentgeltliche Übertragungen aus dem Privatvermögen als Einlage qualifiziert werden. Zumindest rechtsfolgenseitig ist eine Rechtfertigung für diese nachteilige Behandlung von Übertragungen aus dem Privatvermögen, die gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, nicht erkennbar.[150]

Zweitens ist in steuersystematischer Hinsicht zu kritisieren, dass aufgrund der Qualifizierung von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher Vorgang davon erfasste Buchwertübertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 24 UmwStG, die auf sperrfristbehaftete steuerneutrale Umstrukturierungsmaßnahmen i.S.v. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 20 UmwStG, § 21 UmwStG und § 24 UmwStG nachfolgen, grundsätzlich sperrfristverletzend wirken und damit zu einer (partiellen) Aufhebung der Steuerneutralität des ursprünglichen Übertragungsvorgangs führen. Zwar ist diese Rechtsfolge konsequent, wenn man der Auffassung zustimmt, dass Übertragungen gegen Veränderungen der Gesellschaftsrechte veräußerungsgleich seien, steuersystematisch jedoch höchst fragwürdig, da es nicht zu überzeugen vermag, dass eine auf eine Buchwertübertragung nachfolgende Anschlussübertragung, die ebenfalls zu Buchwerten erfolgt, rückwirkend den Buchwertansatz der Ursprungsübertragung zerstören soll.[151] Zwar erscheint Letzteres die Finanzverwaltung punktuell, d.h. bei Übertragungen, die auf einen Transfer nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nachfolgen, erkannt zu haben, allerdings sollen dort auch wieder – ohne erkennbaren Grund – nur bestimmte Buchwertübertragungen als unschädlich anzusehen sein. Zudem erweist sich die Auffassung als problematisch, dass bei Übertragungen, die gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgen und einer gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sperrfristbehafteten Übertragung nachfolgen, eine etwaig neue Sperrfrist zu einer Ablösung der vorherigen Sperrfrist führe.[152]

Drittens ist es wegen ihrer unterschiedlichen unmittelbaren bzw. mittelbaren Rechtsfolgen erforderlich, unentgeltliche Übertragungen von solchen, die gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, abzugrenzen. Wo aber genau diese Trennlinie verläuft, ist mehr oder minder unklar, so dass in praxi nach wie vor Rechtsunsicherheit besteht.[153] Der Versuch einer buchhalterisch ausgerichteten Grenzziehung seitens der Finanzverwaltung vermag dem nicht abzuhelfen und basiert in Teilen auf Fehlinterpretationen der Rechtsprechung des BFH zu gesplitteten Buchungen. Inhaltlich erscheint es dabei nicht überzeugend, in steuerrechtlicher Hinsicht den Begriff der Gesellschaftsrechte auf die quotalen Beteiligungsrechte am Gesellschaftsvermögen zu reduzieren, sondern vielmehr ist hier die Gesamtheit der Gesellschaftsrechte in den Blick zu nehmen. Folglich sollte bereits eine Erhöhung des Einlagenrückgewährsanspruchs des Übertragenden genügen, um eine Gewährung von Gesellschaftsrechten anzunehmen. Die h.M. im Schrifttum, der IV. Senat des BFH und nun wohl auch die Finanzverwaltung sehen dies freilich anders.

III. Eigene Auffassung: Sacheinbringungen als steuerliche Einlagen bzw. steuerrechtliches *Nullum*

Ursächlich für die vorgenannten steuersystematischen Kritikpunkte ist dabei die von der h.M. vertretene Sichtweise, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten auf Personengesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die

149 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1560; kritisch auch *Mutscher*, DStR 2009, 1625 (1627).

150 Vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rz. 384a; *derselbe*, StuW 2000, 399 (409); *Strahl*, StbJb. 2000/2001, 155 (176 ff.); *Ley* in FS Lang, 2010, 683 (696 f.); *Weidmann*, FR 2012, 344 (348).

151 In diese Richtung auch *Niehus/Wilke* in HHR § 6 EStG Anm. 1624 zu Einbringungen nach § 24 UmwStG, die einem Transfer nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nachfolgen m.w.N.; *Strahl* in KÖSDI 2013, 18216 (18224) zu Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG im Kontext von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG; *Spiegelberger*, NWB 2006, 1585 (1590), zu Buchwertübertragungen, die einer Realteilung nachfolgen, sowie *Stangl*, der bezüglich des Einbringungsgewinns I bei einer nachfolgenden Übertragung zu Buchwerten für eine einschränkende Auslegung des Veräußerungsbegriffs des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG plädiert, vgl. *Stangl* in UmwStG Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, UmwStG, § 22 Rz. 44.

152 Siehe hierzu FN 51.

153 Vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2008, 551 (553). Dafür spricht auch, dass der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung zur Frage, bei welchen Gegenbuchungen eine Gewährung von Gesellschaftsrechten anzunehmen ist, bereits zweimal, sowohl bei gesplitteten Gegenbuchungen als auch bei alleinigen Gegenbuchungen auf dem Kapitalkonto II, korrigiert hat. Dass die Verwaltung jeweils der Ansicht des BFH gefolgt ist, hat zwar insoweit zu einer Vereinheitlichung der Auffassungen geführt, gleichwohl verbleibt eine substantielle Restmenge für zukünftige Divergenzen, wie etwa die Frage, ob bei ausschließlicher Gegenbuchung auf dem Rücklagenkonto tatsächlich in vollem Umfang eine unentgeltliche Übertragung anzunehmen ist.

Tatbestandsmerkmale eines tauschähnlichen Vorgangs erfüllten. Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, handelt es sich dabei jedoch vielmehr um eine Übertragung in das Gesellschaftsvermögen, ohne dass die aufnehmende Personengesellschaft hierfür irgendeine Gegenleistung erbringt. Fehlt es bei der Sacheinbringung in die Personengesellschaft jedoch an einer Gegenleistung, so kann es sich dabei nicht um einen tauschähnlichen Vorgang handeln, sondern vielmehr ist steuerrechtlich der Tatbestand der Einlage erfüllt. Dies gilt, wenn das Wirtschaftsgut dem Privatvermögen des Gesellschafters entstammt, und würde bei Annahme eines engen Betriebsbegriffs[154] auch bei Übertragungen aus dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters zutreffen.[155] In letzteren Fällen würde der Sacheinbringung stets eine Entnahme aus dem abgebenden Betriebsvermögen vorweggehen, deren Bewertung durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 24 UmwStG auf den Buchwert reduziert wäre. Steuersystematisch überzeugender[156] wäre indes die Verwendung eines weiten Betriebsbegriffs, in welchen auch das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gesellschafterbezogen einzubeziehen wäre[157]. Folgte man dieser Position, so lägen bei Übertragungen aus dem (Sonder)betriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft keine Entnahmen gefolgt von Einlagen vor, sondern vielmehr wäre der Transfer ein steuerrechtliches *Nullum*. Das betreffende Wirtschaftsgut bzw. die übertragene Sachgesamtheit würde innerhalb des weit verstandenen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen lediglich mit dem jeweiligen Buchwert an eine andere Stelle gerückt.

Gegen die Annahme, dass Sacheinbringungen tauschähnliche Vorgänge seien,[158] sprechen insbesondere die nachfolgenden Argumente.

1. Argumente gegen die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs

a) Sacheinbringungen erfolgen causa societatis

Die Auffassung, dass Sacheinbringungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einen tauschähnlichen Vorgang darstellten, gründet im Kern auf der rechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern,[159] aus welcher folgt, dass sich Gesellschaft und Gesellschafter neben ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auch wie fremde Dritte gegenüberstehen und insoweit auch mit steuerrechtlicher Wirkung fremdübliche Austauschgeschäfte vornehmen können.[160] Anstelle einer unmittelbaren Einbringung hätte der Gesellschafter folglich das betreffende Wirtschaftsgut bzw. die jeweilige Sachgesamtheit an die Gesellschaft zu fremdüblichen Konditionen verkaufen und sodann den erlangten Geldbetrag als Bareinlage leisten können.[161] Unterlässt man nun noch das Hin- und Herreichen der hinter dem Kaufpreis und der Einlage stehenden Geldbeträge, so gelangt man zu der vom VIII. Senat des BFH vertretenen Auffassung, dass im Fall einer gesellschaftsvertraglich vereinbarten Sacheinlage aus Sicht der Gesellschaft ein kaufähnlicher Vorgang gegeben sei, weil die Gesellschaft insoweit ihre Einlageforderung mit dem angemessenen Wert der Sacheinlage verrechne.[162] Diese Auffassung erweist sich indes aus dreierlei Gründen als unzutreffend:

So unterstellt sie erstens mit dem ursprünglichen Bestehen eines Geldanspruchs seitens der Gesellschaft, welchem der Gesellschafter sodann durch Erbringung einer Sachleistung nachkomme, eine im Regelfall realiter nicht bestehende Fallkonstellation. Vielmehr ist es so, dass explizite gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen getroffen werden, in welchem Ausmaß Bareinlagen zu erbringen sind, z.B. weil die Gesellschaft Liquidität benötigt, und welche Sacheinlagen zu leisten sind, z.B. ein bestimmtes Grundstück einzubringen ist, weil sich dieses für die Verfolgung des Gesellschaftszwecks besonders gut eignet. Dass auch dieser sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebende Anspruch der Gesellschaft auf die unmittelbare Erbringung einer bestimmten Sacheinlage durch den Gesellschafter in Geldeinheiten zu bewerten ist, ändert an diesem Befund nichts.[163] Lediglich im Ausnahmefall wird dem Gesellschafter gesellschaftsvertraglich ein Wahlrecht eingeräumt sein, statt seiner ursprünglichen Barleistungsverpflichtung (irgend)eine Sacheinlage zu erbringen.[164]

Zweitens ignoriert der BFH, dass sich bei derlei Vorgängen, anders als im Fall der Aufrechnung wechselseitiger, unabhängig voneinander entstandener Ansprüche, Gesellschaft und Gesellschafter eben gerade nicht wie fremde Dritte begegnen, sondern vielmehr die Sacheinlage *causa societatis* erfolgt: Der Gesellschaftsvertrag ist jedoch nicht auf einen Austausch von Leistung und Gegenleistung, sondern vielmehr auf eine Vereinigung der Gesellschafterbeiträge, hier der Sacheinlagen, unter dem Dach der Personengesellschaft gerichtet, um fortan unter Einsatz dieser Wirtschaftsgüter einen gemeinsamen Zweck zu erreichen.[165] Ziel des einbringenden Gesellschafters ist es

154 Zur Abgrenzung der unterschiedlichen Betriebsbegriffe s. *Kanzler* in HHR, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 EStG Anm. 89 ff. Gesetzessystematisch spricht einiges dafür, dass der Gesetzgeber zumindest auf der Tatbestandsebene den engen Betriebsbegriff vertritt, vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1500.

155 So bereits *de lege lata* für unentgeltliche Übertragung i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1506.

156 Vgl. *Niehus/Wilke* in HHR, § 6 EStG Anm. 1500.

157 Dafür *Reiß*, DB 2005, 358 (359).

158 Grundlegend *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 B 52 ff. (zur Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern) sowie § 16 B 65 ff. (zur Einbringung von Sachgesamtheiten i.S.v. § 24 UmwStG).

159 Vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 199 ff.

160 Vgl. BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437 m.w.N.; v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744.

161 Vgl. *Groh*, DB 2003, 1403.

162 Vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; s. hierzu II.1.

163 Vgl. *Daragan*, DStR 2000, 573 (575), der zudem nachweist, dass die vom VIII. Senat für die Gegenmeinung angeführten Belege ins Leere gehen; *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813 (1816).

164 Vgl. *Daragan*, DStR 2000, 573 (575).

165 Vgl. *Büchele*, DB 1997, 2337 (2344); *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 519; *Bareis* in FS Eisele, 2003, 483 (491); *Niehus*, FR 2010, 1 (4); *Bareis*, FR 2011, 153 (156); *Weidmann*, FR

gerade nicht, sich vollständig der Sachherrschaft über das betreffende Wirtschaftsgut gegen Erlangung eines möglichst hohen Entgelts zu begeben, sondern vielmehr will er diese Sachherrschaft auf Ebene der Gesellschaft fortsetzen, wenngleich nunmehr begrenzt durch die Rechte seiner Mitgesellschafter, um mit diesen fortan gemeinsam Einkünfte zu erzielen. Hierfür überträgt er in Erfüllung seiner gesellschaftsvertraglich vereinbarten Leistungspflicht das Wirtschaftsgut bzw. die betriebliche Sachgesamtheit auf die Personengesellschaft, und nur weil dies – anders als bei einem Austauschgeschäft – gegenleistungslos geschieht, kommt es einlagetypisch zu einer entsprechenden Erhöhung der Haftungsmasse bei der Gesellschaft.[166] Alles, was der Gesellschafter für seine Sacheinlage „erhält", ist eine entsprechende Gutschrift auf seinem Kapitalkonto, welches im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Rechengröße zur Vornahme der Gewinnverteilung einerseits und zur Bemessung des (wertmäßigen) Anspruchs des Gesellschafters bei Beendigung der Gesellschaft bzw. im Fall seines Ausscheidens andererseits dient.[167] Dabei stellt weder das eine noch das andere eine Gegenleistung der Gesellschaft dar: So wird man schwerlich die Zusage der Gesellschaft, genauer: die Vereinbarung der Gesellschafter untereinander, dass der Einbringende wegen der von ihm vorgenommenen Übertragung an den zukünftigen Gewinnen der Gesellschaft mit einer bestimmten Quote partizipieren wird, als Gegenleistung verstehen können, da dies erkennbar keine Vermögenshingabe seitens der Personengesellschaft zur Erlangung des betreffenden Wirtschaftsguts bzw. der jeweiligen Sachgesamtheit darstellt,[168] sondern eben lediglich den Verteilungsmaßstab der unter Einsatz aller Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft zukünftig erzielten Ergebnisse determiniert, und möglicherweise tut es noch nicht einmal das[169]. Ebenso wenig stellt der betragsmäßige Rückgewährsanspruch des Gesellschafters ein Entgelt für die Übertragung des Wirtschaftsguts dar, da die geleistete Einlage des Gesellschafters durch Verluste der Gesellschaft aufgezehrt werden kann, so dass es folglich unklar ist, ob dieser im Zeitpunkt der Auseinandersetzung bzw. seines Ausscheidens überhaupt etwas davon zurückerhalten wird.[170] Der Kapitalanteil des Gesellschafters verbrieft daher weder eine heutige noch eine zukünftige Forderung des Gesellschafters ggü. der Gesellschaft.[171] Die Gegenleistungslosigkeit der Einbringung ist zudem daran erkennbar,[172] dass steuerrechtlich der Mitunternehmeranteil, den der Gesellschafter im Gegenzug für seinen Transfer „erhält", kein einheitliches immaterielles Wirtschaftsgut, sondern lediglich steuerliches Symbol der gesamthänderischen Berechtigung des betreffenden Mitunternehmers an der gemeinschaftlichen Vermögensmasse der Gesellschafter ist.[173] Es ist daher festzuhalten, dass der Einbringende durch *causa societatis* erfolgende Übertragungen nicht bereichert wird und es folglich nicht zu einer Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt.[174] Die Einbringung bewirkt daher keinen Einkommenstatbestand, sondern ist vielmehr ein reiner Organisationsvorgang.[175] Und schließlich ist darauf hinzuweisen, dass auch der Gesetzgeber Einbringungen i.S.v. § 24 UmwStG nicht als einen originären Anschaffungsvorgang auf Ebene der Personengesellschaft begreift, da andernfalls die in §§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 4 UmwStG formulierte Fiktion, wonach die eingebrachten Wirtschaftsgüter als von der (Personen)gesellschaft angeschafft gelten, obsolet wäre.[176] Auch dies steht der Annahme einer Veräußerung auf Seiten des Einbringenden entgegen.

Und drittens vermag die Auffassung, die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sei ein tauschähnlicher Vorgang, auch nicht mit der oben skizzierten Überlegung gerechtfertigt werden, dass der Gesellschafter das betreffende Wirtschaftsgut bzw. die jeweilige Sachgesamtheit an die Gesellschaft zu fremdüblichen Konditionen hätte verkaufen und sodann den erlangten Geldbetrag als Bareinlage leisten können. Vielmehr ist es so, wie der BFH in anderem Zusammenhang ausgeführt hat, dass die Besteuerung in aller Regel an den tatsächlich verwirklichten, nicht hingegen an einen lediglich gedachten Sachverhalt anknüpfe und eine Ausnahme von diesem Grundsatz nur dann in Betracht kommen könne, wenn der tatsächliche Geschehensablauf nach der Zwecksetzung der in Frage stehenden Vorschrift eine solche Gleichstellung erfordere.[177] Eine solche Gleichsetzung von Einbringung und Veräußerung ist jedoch, wie nachfolgend zu zeigen sein wird, nicht geboten.[178]

2012, 344 (346).

166 Vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 572 ff.; *Sieker*, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, 1991, 7 f.; *Reiß*, StuW 1986, S. 232 (239).

167 Vgl. *Huber*, ZGR 1998, 1 (6 f.); *Gummert* in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2014, § 13 Rz. 24; *Reiß*, StuW 1986, S. 232 (239); *Roser*, FR 2002, 309 (313).

168 *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813 (1816); *Weidmann*, FR 2012, 344 (345).

169 Siehe II.3.a).

170 Vgl. *Huber*, a.a.O., Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 248.

171 Vgl. *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 248; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1382 f.; *Gummert* in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2014, § 13 Rz. 18; *Reiß*, StuW 1986, 232 (239); *Weidmann*, FR 2012, 346.

172 Vgl. *Reiß*, StuW 2000, 399 (409); *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 (495); *Niehus*, FR 2010, 1 (4); *Weidmann*, FR 2012, 344 (346).

173 Vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BFHE 178, 176; v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250; v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993; v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 unter 2.3.3; *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 16 Rz. 452, 480.

174 Vgl. *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 519 (520).

175 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 820.

176 Vgl. *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813 (1817).

177 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; *Niehus*, FR 2010, 1 (9).

178 Die Möglichkeit einer gewinnrealisierenden Veräußerung mag es jedoch nahelegen, da, wo dies bisher der Fall ist, auf eine zwingende Buchwertverknüpfung zu verzichten und stattdessen ein entsprechendes Bewertungswahlrecht zu gewähren, s. hierzu die Nachweise

b) Keine Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Im Sinne dieser Vorschrift ließe sich nun eine (anteilige) Entgeltlichkeit konstruieren, indem man annimmt, der einbringende Gesellschafter würde Anteile an den betreffenden Wirtschaftsgütern gegen den Erhalt von Anteilen an den übrigen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens eintauschen.[179] Dabei scheint es auf den ersten Blick so, als könne man dieser Idee mit dem Argument begegnen, dass § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei Mitunternehmerschaften ohnehin durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt werde und folglich ohnehin nicht zur Anwendung gelange.[180] Dabei ist allerdings zu beachten, dass der BFH einen Vorrang von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gegenüber § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO insbesondere im Fall der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft,[181] keineswegs jedoch flächendeckend[182] gesehen hat. Daraus folgt unmittelbar, dass die Verdrängungswirkung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Einbringungsfall nur dann eingreifen kann, wenn man die Einbringung als einen veräußerungsgleichen Vorgang beurteilt. Dies tut, wie ausgeführt, der BFH und kommt – insoweit folgerichtig – zu dem Schluss, dass im Einbringungsfall kein veräußerungsähnlicher Vorgang zwischen den Gesellschaftern, sondern vielmehr ein tauschähnliches Rechtsgeschäft im Verhältnis vom Einbringenden zur Personengesellschaft als solcher anzunehmen sei.[183] Bei der Einbringung würden mithin die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht nur teilweise, sondern vielmehr insgesamt gegen die gesamthänderische Berechtigung an der entstandenen gemeinschaftlichen Vermögensmasse getauscht.[184] Folgt man indes der hier vertretenen Auffassung, dass die Einbringung eines Wirtschaftsguts bzw. einer betrieblichen Sachgesamtheit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten keinen Veräußerungstatbestand darstellt, so kann insoweit die vorstehend beschriebene Verdrängungswirkung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht eingreifen. Dies hat zwar zur Folge, dass nunmehr der Anwendungsbereich von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO grundsätzlich wieder eröffnet ist, gleichwohl ist auch jetzt eine ideell anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter auf die Mitunternehmer für die Zwecke der Besteuerung nicht vorzunehmen. Grund hierfür ist, dass eine solche Zurechnung für die Besteuerung nicht nur nicht erforderlich ist, weil eine dem Steuersubjektprinzip entsprechende Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bewerkstelligt werden kann,[185] sondern sie wäre darüber hinaus systemwidrig, da sie bei Einbringungen aus dem steuerverstrickten Privatvermögen ohne erkennbare Rechtfertigung einen Realisationstatbestand erzeugen und damit Umstrukturierungen bei Personengesellschaften steuerlich behindern würde, während derlei bei Einbringungen aus dem (Sonder)Betriebsvermögen durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 24 UmwStG grundsätzlich verhindert wird.

c) Vergleich zu Sacheinbringungen bei anderen Rechtsformen

Die Überlegung, dass Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften als Einlage zu qualifizieren sind, wird zudem durch einen Vergleich mit entsprechenden Übertragungen auf Kapitalgesellschaften bzw. Einlagen im Fall des Einzelunternehmers gestützt.

Begreift man Einbringungen in Mitunternehmerschaften, auch wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, als Einlage bzw. als steuerrechtliches *Nullum*, nicht aber als tauschähnlichen Vorgang, so kommt man um die Feststellung nicht umhin, damit eine andere steuerliche Einordnung vorgenommen zu haben als dies bei entsprechenden Übertragungen auf Kapitalgesellschaften der Fall ist.[186] Ein Desideratum einer steuerrechtlichen Gleichbehandlung von gesellschaftsrechtlich veranlassten Übertragungen auf Personen- bzw. Kapitalgesellschaften ist jedoch wegen der zugrunde liegenden unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen beider Rechtsformen ohnehin nicht begründbar. So ist die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter durch das Trennungsprinzip[187] und das Vorhandensein von zwei Besteuerungsebenen geprägt, während für die Personengesellschaft und ihre Gesellschafter das Transparenzprinzip[188] gilt. Danach aber gibt es bei Personengesellschaften, partielle Steuerrechtsubjektivität hin oder her, letztlich nur den Gesellschafter als alleiniges Steuerrechtssubjekt.[189] Während nun im Fall der Kapitalgesellschaft durch die Übertragung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft das übertragene Wirtschaftsgut fortan einer anderen Besteuerungsebene zugeordnet wird, verbleibt dieses im Fall der Personengesellschaft stets auf der Gesellschafterebene. Die veränderte Zuordnung im Fall der Kapitalgesellschaft mag im Grundsatz für eine steuerbare Aufdeckung der stillen Reserven sprechen, weil diese andernfalls auf

in FN 1.

179 So *Paus*, FR 2005, 736 (740).

180 Vgl. vormals *Niehus*, FR 2010, 1 (4).

181 Vgl. BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; v. 25.11.1980 – VIII R 32/77.

182 So gilt die ideelle Bruchteilsbetrachtung etwa bei der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils (vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 16 Rz. 452, 480) sowie aufgrund der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise im Kontext von § 6b EStG (vgl. *Jachmann-Michel* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6b Rz. 21.

183 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545.

184 Vgl. BFH v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419.

185 Vgl. grundsätzlich *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 820; *Reiß*, StuW 2000, 399 (406); *Roser*, FR 2002, 309 (316).

186 Vgl. hierzu BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253; kritisch *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813.

187 Hierzu *Böhmer*, StuW 2012, 33; *Desens* in HHR, Einf. KSt Anm. 90 ff.; *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 1.

188 Vgl. *Rätke* in HHR, § 15 Anm. 97; *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 2.

189 Vgl. *Rätke* in HHR, § 15 EStG Anm. 90, 97; *Reiß*, DB 2005, 358 (362).

die Kapitalgesellschaft als ein anderes Steuersubjekt übergehen würden und es hier an einem Instrumentarium zur Vornahme einer gesellschafterbezogenen und damit steuersubjekttreuen Zuordnung der stillen Reserven fehlt.[190] Daraus abzuleiten, dies müsse für den Fall der Personengesellschaft ebenso gelten, hieße jedoch punktuell die strukturellen Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu negieren.[191] Der BFH wendet indes, ohne dies zu begründen, die für offene Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze auf offene Sacheinbringungen in Personengesellschaften an,[192] und trägt somit den zugrunde liegenden unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen keinerlei Rechnung.[193]

Im Vergleich zum Einzelunternehmer ist zunächst einmal festzustellen, dass auch dieser transparent besteuert wird. Weder existiert neben ihm ein zweites zivilrechtliches Rechtssubjekt, welches vorrangig besteuert werden könnte, noch lässt man *de lege lata* im Sinne einer allgemeinen Unternehmenssteuer[194] das Unternehmen selbst als ein zweites Steuerrechtssubjekt neben den Unternehmer treten.[195] Da auch die Personengesellschaft steuerlich als transparent angesehen wird, wäre folglich eine im Vergleich zum Einzelunternehmer unterschiedliche Behandlung von Sacheinbringungen schwerlich zu rechtfertigen.[196] Vergleicht man insoweit Unternehmer und Mitunternehmer, so zeigt sich, dass, wenn bei einem Transfer einzelner Wirtschaftsgüter die Betriebsvermögensebene nicht verlassen wird, eine weitgehende Gleichbehandlung durch § 6 Abs. 5 EStG gewährleistet ist. Unterschiede bestehen jedoch erkennbar bei einer Überführung bzw. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des (Mit)unternehmers in das Einzelbetriebsvermögen bzw. das gesamthänderisch gebundene Betriebsvermögen. In diesen Fällen sind beim Einzelunternehmer unstreitig Einlagen gegeben, die auch bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens im Grundsatz keinen Realisationstatbestand darstellen,[197] während bei Übertragungen auf Personengesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein tauschähnlicher Vorgang mit der Rechtsfolge einer steuerbaren Realisierung der im Privatvermögen nach Maßgabe der §§ 17, 20, 23 EStG steuerverstrickten stillen Reserven vorliegen soll. Vor dem Hintergrund einer gleichermaßen transparenten Besteuerung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer vermag diese Ungleichbehandlung nicht zu überzeugen.[198] Vielmehr wäre hier, insbesondere auch wegen der fortbestehenden Zurechnung der stillen Reserven zum Einbringenden auf Ebene der Personengesellschaft, eine Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer zu fordern. Die konsequente Anwendung des Transparenzgedankens legt die Schlussfolgerung nahe, die Einbringung des Mitunternehmers in die Personengesellschaft als eine Einbringung „an sich selbst“[199], mithin als Einlage zu begreifen.[200]

2. Steuerrechtliche Rechtsfolgen

Versteht man Sachübertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft gegen Veränderung von Gesellschaftsrechten nicht mehr als tauschähnlichen Vorgang, so bestehen die unter II.4. angemerkten steuersystematischen Kritikpunkte nicht mehr:

Zuvorderst sei festgehalten, dass sodann alle Übertragungsvarianten, sowohl unabhängig davon, ob sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich vorgenommen werden, als auch unabhängig davon, ob auf der Gesellschafterebene das Privatvermögen oder das (Sonder)betriebsvermögen tangiert ist, steuerneutral erfolgen würden. Dies gilt für Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 24 UmwStG[201] und unentgeltliche Übertragungen aus dem Privatvermögen weiterhin, nunmehr jedoch auch für Übertragungen, die aus dem Privatvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bewirkt werden.[202] Insbesondere ausweislich des Desideratums, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften bei grundsätzlicher Einhaltung des Steuersubjektprinzips nicht durch eine steuerbare Aufdeckung stiller Reserven zu behindern, ist diese aus der zutreffenden Sachverhaltseinordnung der Sacheinbringung aus dem Privatvermögen als steuerliche Einlage bzw. aus dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen als steuerrechtliches *Nullum* resultierende Gleichbehandlung aller Übertragungsvarianten auch rechtsfolgenseitig überzeugend. Die Gestaltungspraxis mag dabei beklagen, dass fortan eine Umgehung des Anwendungsbereichs von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht mehr auf buchhalterischem Wege, sondern nur noch durch tatsächliche Veräußerung erreicht werden kann. Steuersystema-

190 Vgl. *Reiß*, StuW 2000, 399 (409). *De lege ferenda* das „Konzept der Individualbilanz“ auch für Kapitalgesellschaften erwägend *Siegel*, FR 2011, 45 (61).

191 Ebenso *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 (495 f.).

192 Vgl. etwa BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

193 Zu Recht kritisch *Weidmann*, FR 2012, 344 (347).

194 Vgl. hierzu *Desens* in HHR, Einf. KSt Anm. 170 f.; *Hey* in FS Raupach, 2006, 479 (488 ff.).

195 An diesem Befund ändert auch die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG im Grundsatz nichts; vgl. *Stein* in HHR, § 34a EStG Anm. 5.

196 Vgl. *Weidmann*, FR 2012, 344 (348).

197 Siehe hierzu Abschnitt II.1.b) aa).

198 Vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2008, 551 (552); *Weidmann*, FR 2012, 344 (348).

199 Treffend *Wendt*, Stbg 2010, 145 (151).

200 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (364); *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 519 (520); *Weidmann*, FR 2012, 344 (348).

201 Unterstellt man den vom Gesetzgeber vertretenen engen Betriebsbegriff, so wäre es fortan nicht mehr Sinn und Zweck von § 24 UmwStG, Gewinnrealisierungen infolge tauschähnlicher Vorgänge durch den Buchwertansatz vermeiden zu können, sondern vielmehr ginge es darum, eine in der Ursprungssachgesamtheit vorliegende Betriebsaufgabe, auf welche eine Einlage in die aufnehmende Personengesellschaft nachfolgt, nicht mit dem gemeinen Wert bewerten zu müssen, sondern steuerneutral vornehmen zu können. Fände stattdessen richtiger Weise der weite Betriebsbegriff Anwendung, so wäre § 24 UmwStG eine Vorschrift, welche die Aufdeckung der stillen Reserven trotz Fehlen eines Realisierungstatbestands ermöglichen würde, vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 16 Rz. 27; *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz. B 68.

202 Vgl. *Weidmann*, FR 2012, 344 (350); im Ergebnis ebenso *Groh*, DB 2003, 1403 (1405).

tisch verfangen kann dieser Einwand jedoch nur insoweit, als dass *de lege ferenda* für aus dem Privatvermögen erfolgende Einlagen in Personengesellschaften ein Wahlrecht zu erwägen wäre, diese auf Antrag als Veräußerung zum gemeinen Wert behandeln zu können.

Aus der Ablehnung der Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs bei Übertragungen gegen Gewährungen oder Minderungen von Gesellschaftsrechten folgt zweitens, dass Weiterübertragungen zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 24 UmwStG, die einer vorherigen sperrfristbehafteten Übertragung nachfolgen, nicht mehr sperrfristverletzend wirken.[203] Dies gilt sowohl für die Frage der Auslösung eines Einbringungsgewinns I gem. § 22 Abs. 1 UmwStG als auch eines Einbringungsgewinns II gem. § 22 Abs. 2 UmwStG, da in beiden Fällen im Kern auf die Veräußerung der betreffenden Anteile abgestellt wird.[204] Selbiges gilt für die Weiterübertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn diese gem. § 24 Abs. 5 UmwStG sperrfristbehaftet sind. Und ebenso wären nunmehr nachfolgende Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unschädlich bezüglich der Sperrfristen, die aus § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG bzw. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultieren. Dabei handelte es sich, anders es für die auf dem Verständnis der h.M. aufbauenden, seitens der Finanzverwaltung scheinbar beliebig formulierten unschädlichen Anschlussübertragungen der Fall ist, nicht mehr um reine Billigkeitsmaßnahmen, sondern vielmehr würde sich diese zutreffende Rechtsfolge zwingend und in allen Fällen gleichermaßen ergeben. Angemerkt sei zudem, dass gemäß der Sperrfristregelungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht nur die Veräußerung, sondern ebenso die Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts bzw. der Sachgesamtheit (oder von Teilen davon) als Sperrfristverletzung gewertet wird. Dies aber bedeutet, dass man bei Verwendung des engen Betriebsbegriffs wohl vom Regen in die Traufe käme: Zwar läge mit der Anschlussübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten keine Veräußerung mehr vor, jedoch wäre, ebenso wie bei unentgeltlichen Weiterübertragungen, von einer Entnahme gefolgt von einer Einlage mit einer auf den Buchwert reduzierten Bewertung auszugehen, was dem Wortlaut des Gesetzes zufolge ebenso sperrfristverletzend wirken würde. Legt man indes, steuersystematisch zutreffend, den weiten Betriebsbegriff zugrunde, so löst sich diese Problematik in Wohlgefallen auf, da eine Entnahme aus dem abgebenden Betriebsvermögen nicht mehr vorläge. Eine Sperrfristverletzung läge allerdings vor, wenn die nachfolgenden Übertragungen unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen würden, sei es wegen § 6 Abs. 5 Satz 4 bis 6 EStG, sei es freiwillig durch einen Ansatz über dem Buchwert gem. § 24 UmwStG. Während in ersteren Fällen wegen der andernfalls bewirkten Verlagerung stiller Reserven auf andere Steuersubjekte von einer Entnahme auszugehen wäre, handelte es sich im Fall des § 24 UmwStG um einen seitens des Gesetzgebers eingeräumten Ersatzrealisationstatbestand.

Dritte wesentliche Konsequenz der Ablehnung der Tauschähnlichkeit von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist, dass der nach h.M. anhand des Charakters des jeweiligen Kapitalkontos zu beantwortenden Frage, ob und inwieweit ein Transfer gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder vielmehr eine unentgeltliche Übertragung vorliegt, ertragsteuerlich nahezu keine Bedeutung mehr zukommt.[205] Dies insbesondere deswegen, weil im Kern die unmittelbaren und mittelbaren Rechtsfolgen beider Übertragungsvarianten nunmehr gleich sind. Folgt man zudem der hier vertretenen Auffassung, dass bei jedweder Gegenbuchung auf irgendeinem Eigenkapitalkonto des Einbringenden eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt, so wären unentgeltliche Übertragungen nur noch insoweit gegeben, als der dem Einbringenden gutgeschriebene Betrag hinter dem tatsächlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts zurückbleibt oder die Gutschrift auf Kapitalkonten der anderen Gesellschafter erfolgt. Ertragsteuerliche Bedeutung könnte die Abgrenzung allerdings noch bei Einbringungen aus dem Privatvermögen haben, wenn diese gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a), b) bzw. c) EStG zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind, woraufhin sich die Frage stellt, wem bei Ansatz zum Teilwert in der Gesellschaftsbilanz sodann die stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zuzuweisen sind. Erfolgt die Einbringung gegen Gewährung von eigenen Gesellschaftsrechten, so wäre dies unstreitig für den Einbringenden vorzunehmen, erfolgt die Übertragung unentgeltlich, z.B. durch Gutschrift auf den Kapitalkonten der Mitgesellschafter, so wird unter Hinweis auf § 17 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 5 EStG und § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG befürwortet, dass sodann die stillen Reserven auch diesen zuzuweisen seien.[206] Zudem wäre die Unterscheidung von Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unentgeltlichen Übertragungen für die Belange der Erbschaft- und Schenkungsteuer weiterhin von Bedeutung.[207] Unter dem Strich ist jedoch festzuhalten, dass die bis dato mit erheblichen Rechtsunsicherheiten behafteten Abgrenzungsversuche insgesamt an Bedeutung verlieren und zudem vergleichsweise einfach vorgenommen werden können.

IV. Zusammenfassung

Nach h.M. stellen Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften, soweit sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, einen tauschähnlichen Vorgang dar. Daraus resultieren rechtsfolgenseitig bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern im Vergleich zu unentgeltlichen Übertragungen mehrere Vewerfungen: Entstammt das übertragene Wirtschaftsgut dem

203 Steuersystematisch erscheint dieser Ansatz vorteilhaft ggü. kasuistisch wirkenden Ergänzungen der jeweiligen Norm, wonach entsprechende steuerneutrale Weiterübertragungen keine Sperrfristverletzung darstellen sollten, vgl. zu diesem Ansatz *Körner*, DB 2010, 1315.

204 Zur Ausnahme bei unentgeltlichen Weiterübertragungen s. FN 46.

205 Ebenso *Weidmann*, FR 2012, 344 (350).

206 Vgl. *Reiß*, DB 2005, 358 (365).

207 Vgl. *Müller/Dorn*, DStR 2016, 1063.

Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden, so ist zu konstatieren, dass, obwohl beide Übertragungsvarianten mit dem Buchwertansatz dieselbe primäre Rechtsfolge bewirken, hinsichtlich der sekundären Rechtsfolgen Unterschiede bestehen. Dies gilt sowohl für die Inanspruchnahme von § 6b EStG, des Teileinkünfteverfahrens bzw. § 8b KStG als auch bezüglich der Frage, ob steuerneutrale Anschlussübertragungen eine Verletzung etwaig bestehender Sperrfristen bewirken. Der Versuch, drohenden Sperrfristverletzungen punktuell mit Billigkeitsmaßnahmen entgegenzutreten, ist als unsystematisch und letztlich als beliebig zu kritisieren. Aus steuersystematischer Perspektive noch ärger ist, dass bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs für nach §§ 17, 20 Abs. 2 bzw. 23 EStG steuerverstrickte Wirtschaftsgüter eine steuerbare Aufdeckung der stillen Reserven bewirkt. Diese Schlechterstellung gegenüber alle anderen Übertragungsvarianten ist weder mit der Zielstellung vereinbar, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften steuerlich nicht zu behindern, solange die stillen Reserven steuersubjekttreu steuerverhaftet bleiben, noch steuersystematisch zu rechtfertigen, da die Gewährung von Gesellschaftsrechten keinerlei Gegenleistung darstellt, so dass realiter kein Realisierungstatbestand vorliegt. Vielmehr handelt es sich bei *causa societatis* erfolgenden Übertragungen des Mitunternehmers um Einbringungen „an sich selbst". Bei Übertragungen aus dem Privatvermögen liegt daher auch, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, eine Einlage vor, während bei Übertragungen auf Betriebsvermögensebene eingedenk des weiten Betriebsbegriffs von einem steuerrechtlichen *Nullum* auszugehen ist. Die Übertragungen erfolgen daher in allen Varianten zutreffender Weise zum Buchwert und bewirken zudem keine Verletzung etwaig bestehender Sperrfristen. Da seit Abkehr von der Bilanzbündeltheorie zu fremdüblichen Bedingungen vorgenommene Veräußerungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerrechtlich zu akzeptieren sind, erscheint es allerdings angeraten, auch bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern ein Wahlrecht zur Fiktion eines Veräußerungsgeschäfts zu gewähren. Dies würde der hier vertretenen Sichtweise auf § 24 UmwStG als eine Regelung entsprechen, die ohne Vorliegen eines Realisierungstatbestands faktisch ein Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven gewährt. Sind nun im Kern die unmittelbaren und mittelbaren steuerlichen Rechtsfolgen in allen Übertragungsvarianten identisch, so verliert angenehmer Weise auch die bis dato notwendige und, wie die regelmäßig bestehenden Divergenzen zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung belegen, mit erheblichen Rechtsunsicherheiten behaftete Aufgabe, unentgeltliche Übertragungen trennscharf von gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Übertragungen abzugrenzen, erheblich an Bedeutung. Folgt man zudem der hier vertretenen Auffassung, dass eine Gewährung von Gesellschaftsrechten immer dann gegeben ist, wenn die Gutschrift auf (irgend)einem dem Übertragenden (ggf. anteilig) zugeordneten Kapitalkonto erfolgt, so wäre eine solche Abgrenzung, die beispielsweise für die Erbschaftsteuer nach wie vor erforderlich ist, fortan einfach und rechtssicher vorzunehmen.

Internationales und Europäisches Steuerrecht

Die Wirkung des Freizügigkeitsabkommens EU/Schweiz im Steuerrecht

Dr. KAROLINE SPIES, Wien*

Inhaltsübersicht

I. Das Verhältnis EU/Schweiz
II. Schutzbereich des FZA
1. Anwendungsbereich
2. Gewährleistungsgehalt
III. Auslegung
1. EU-konforme vs. abkommensautonome Auslegung
a) Abwägung
b) EuGH-Judikatur
2. Statische vs. dynamische Auslegung
a) Abwägung
b) EuGH-Judikatur
IV. Die Möglichkeit der Rechtfertigung
a) Abwägung
b) EuGH-Judikatur
V. Die Bedeutung von Amts- und Vollstreckungshilfe
1. Drittstaatsjudikatur des EuGH
2. Amtshilfe
a) EuGH-Judikatur zu Drittstaatssachverhalten
b) Bedeutung für das FZA
3. Vollstreckungshilfe
a) EuGH-Judikatur zu Drittstaatssachverhalten
b) Bedeutung für das FZA
VI. Fazit und Ausblick

Obwohl die Schweiz weder Teil der EU noch des EWR ist, können die Diskriminierungsverbote der EU-Grundfreiheiten sowohl im Bereich des Kapitalverkehrs (über die unilaterale Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV) als auch im Bereich des Personenverkehrs (über das Freizügigkeitsabkommen) Auswirkungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten haben. Dieser Beitrag analysiert – unter Berücksichtigung aktueller EuGH-Judikatur – die Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens (FZA) im Steuerrecht und beleuchtet insbesondere Fragen der Auslegung, der Rechtfertigung und der Bedeutung von internationalen Abkommen zur Zusammenarbeit der Finanzbehörden.

Although Switzerland is neither a member state of the EU nor the EEA, the non-discrimination standard under the EU fundamental freedoms may have an impact on cross-border situations between Switzerland and the EU Member States: For capital movements the EU Member States have bound themselves to an erga omnes non-discrimination obligation on a unilateral basis under Art. 63 TFEU. For movement of persons the Agreement on the Free Movement of Persons (AFMP) between Switzerland and the EU sets up rules similar to those under the EU freedoms. This paper analyses the effects of this agreement on direct tax law in light of recent developments in ECJ jurisprudence. At the heart of the discussion are the appropriate interpretation principles, the possibility for a justification of potentially discriminatory treatment and the relevance of international agreements on mutual assistance between states in the discrimination analyses under the AFMP.

I. Das Verhältnis EU/Schweiz

Die Schweiz ist weder Mitglied der EU noch des EWR. Nichtsdestotrotz genießt die Schweiz Vorteile, die jenen des EU/EWR-Binnenmarkts ähnlich sind. Diese Wirkung beruht darauf, dass die Schweiz zahlreiche völkerrechtliche Verträge mit der EG/EU geschlossen hat: das „Bilaterale I", zu dem neben Abkommen zur Luftfahrt, Landwirtschaft und Forschung auch das Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden „FZA") zählt; das „Bilaterale II", das insbesondere das Dublin- und Schengen-Abkommen zu Asylrecht und Sicherheit auf die Schweiz erstreckt; sowie das Freihandelsabkommen aus 1972, das einen freien Warenverkehr gewährleisten soll. Insgesamt ist die Schweiz durch dieses dichte Netz an Verträgen in einem Ausmaß mit der EG/EU verbunden, das weit über jenes zu anderen Drittstaaten hinausgeht.[1]

Für den Bereich der direkten Steuern ist insbesondere das FZA von Bedeutung, das den Personenverkehrsfreiheiten des AEUV vergleichbare Rechte enthält. Neben diesen beidseitig verbindlichen völkerrechtlichen Verträgen darf hinsichtlich steuerrechtlicher Bestimmungen zudem die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV nicht außer Acht gelassen werden. Da sich die EU-Mitgliedstaaten mit dem Vertrag von Maastricht freiwillig zu einer einseitigen Öffnung des Kapitalverkehrs in Art. 63 AEUV entschlossen haben, genießt auch die Schweiz in diesem Bereich eingeschränkt die Vorteile des Binnenmarkts. Auf Basis dieses Netzes an Bestimmungen können die Diskriminierungsverbote der EU-Grundfreiheiten sowohl im Bereich des Kapitalverkehrs (über die unilaterale Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit) als auch im Bereich des Personenverkehrs (über das Freizügigkeitsabkommen) Auswirkungen auf Schweizer mit Aktivitäten in der EU als auch auf EU-Bürger oder in der EU ansässige Personen mit Aktivitäten in der Schweiz haben.

Dieser Beitrag widmet sich der Frage, ob und in welchem Ausmaß die EU-Grundfreiheiten und die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung für die Schweiz im Bereich des Steuerrechts Bedeutung haben. Da die Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV im Verhältnis zu Drittstaaten – hier nimmt die Schweiz kei-

* Dr. *Karoline Spies* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Autorin dankt Herrn Prof. Dr. *Alexander Rust*, LL.M., Frau Dr. *Daniela Hohenwarter-Mayr*, LL.M., und dem anonymen Gutachter für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Vgl. *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EG, 2013, 20 ff.

ne Sonderstellung ein – sowohl vom EuGH als auch im Schrifttum bereits umfassend analysiert wurde,[2] liegt der Schwerpunkt des Beitrags auf dem FZA. Im Vergleich zur Drittstaatswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit sind im Bereich des FZA – mangels klärender EuGH-Judikatur und umfassender Aufarbeitung im Schrifttum[3] – noch einige Fragen offen.

Der Beitrag gliedert sich dabei in vier Abschnitte: Abschnitt II widmet sich dem Anwendungsbereich und Gewährleistungsgehalt des FZA und dessen Unterschiede zum AEUV. In Abschnitt III werden die für das FZA bedeutenden Auslegungsprinzipien und die Bedeutung des Verweises auf die EuGH-Judikatur in Art. 16 Abs. 2 FZA beleuchtet. Abschnitt IV geht der Frage nach, ob Ungleichbehandlungen im Rahmen des FZA einer Rechtfertigung zugänglich sind. Aufbauend auf der Beurteilung dieser Grundsatzfragen wird in Abschnitt V schließlich die Bedeutung der Drittstaatsjudikatur des EuGH zum fehlenden „rechtlichen Rahmen" zur Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV für das FZA analysiert, die zu einer – im Verhältnis zu den Personenverkehrsfreiheiten im Binnenmarkt – eingeschränkteren Wirkung der Diskriminierungsverbote des FZA führen könnte. Abgerundet wird die Analyse mit einem Fazit und Ausblick (Abschnitt VI).

II. Schutzbereich des FZA

1. Anwendungsbereich

Das Freizügigkeitsabkommen (FZA) – Teil des sog. „Bilaterale I" – wurde am 21.6.1999 unterzeichnet und trat am 1.6.2002 in Kraft. Das FZA ist – wie auch die anderen völkerrechtlichen Verträge zur Schweiz – integraler Bestandteil des Unionsrechts und damit für die EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen unmittelbar anwendbar wie der AEUV.[4] Aus Sicht der Schweiz ist das FZA unmittelbar anwendbares Völkerrecht ähnlich wie z.B. auch ein Doppelbesteuerungsabkommen.[5] Für die Auslegung des FZA ist der EuGH nur eingeschränkt zuständig: Eine Zuständigkeit besteht nur dann, wenn es um die Konformität des Rechts der EU-Mitgliedstaaten mit dem FZA geht.[6] Die Prüfung der Vereinbarkeit des Schweizer Rechts mit dem FZA obliegt den Schweizer Gerichten. Aufgrund dieser parallelen Zuständigkeit besteht – ähnlich wie bei den Grundfreiheiten des EWR-Abkommens[7] – die Gefahr der Entwicklung divergierender Rechtsprechungslinien.

Nach der Präambel sind die Vertragsparteien des FZA *„entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen [den Vertragsparteien] auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen"*. Diesem allgemeinen Ziel entsprechend legt das FZA Freizügigkeitsrechte und Diskriminierungsverbote fest, die in ihrem Anwendungsbereich der Allgemeinen Freizügigkeit, der Arbeitnehmerfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit des AEUV ähneln, jedoch nicht identisch sind.[8] Das FZA schützt – ähnlich wie die Grundfreiheiten des AEUV – Arbeitnehmer, selbständig tätige natürliche Personen, Dienstleistungserbringer und -empfänger sowie auch Studierende, Arbeitssuchende und andere Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben.[9] Der Fokus des FZA liegt dabei klar auf Personen und nicht auf Objekten. Der Kapital- und Warenverkehr ist durch das FZA nicht erfasst.

Neben dem unterschiedlichen Fokus gibt es auch einige bedeutende Unterschiede zwischen den Personenfreizügigkeiten des FZA und des AEUV auf Ebene des Anwendungsbereichs und des konkreten Gewährleistungsgehalts. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs sind zwei Punkte hervorzuheben: Erstens, der persönliche Schutzbereich des FZA ist – im Unterschied zum AEUV – auf natürliche Personen beschränkt.[10] Nur für Dienstleistungserbringer wird der Schutz ausdrücklich auf „Gesellschaften" erstreckt.[11] Das FZA schützt damit – im Unterschied zur Niederlassungsfreiheit des AEUV – die Begründung von sekundären Niederlassungen nicht, d.h. die Gründung von Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften durch Gesellschaften und andere juristische Personen fällt aus dem Schutzbereich des FZA.[12]

Der zweite bedeutende Unterschied im Anwendungsbereich der Personenfreizügigkeiten des FZA einerseits und des AEUV andererseits findet sich im Rahmen des Anwendungsbereichs der Dienstleistungsfreiheit:[13] Die Dienstleistungsfreiheit des FZA erfasst

2 Vgl. u.a. *Schön*, in FS Wassermeyer, 2005, 489 (489 ff.); *Smit/Kiekebeld*, EC Free Movement of Capital, Corporate Income and Third Countries: Four Selected Issues, 2008; *Hindelang*, The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment, 2009; *Lang*, StuW 2011, 209 (209 ff.); *Smit*, EU freedoms, non-EU countries and company taxation, 2012; *Terra/Wattel*, European Tax Law[3], 2012, 879 ff.; *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015.

3 Vgl. aber insb. *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (165 ff.); *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (155 ff.) und 217 (217 ff.) und *Maier* (FN 1).

4 Vgl. grundlegend zur Rechtsnatur von Verträgen abgeschlossen durch Organe der EG EuGH v. 30.4.1974 – Rs. 181/73, *Haegeman*, Rz. 5; bestätigt u.a. in EuGH v. 30.9.1987 – Rs. 12/86, *Demirel*, Rz. 7; EuGH v. 30.3.2006 – Rs. T-367/03, *Yedaş Tarim ve Otomotiv Sanayi ve Ticaret AŞ*, Rz. 38.

5 Vgl. zur Rechtsnatur des FZA ausf. *Maier* (FN 1), 32 ff.

6 =.2wVgl. EuGH v. 30.4.1974 – Rs. 181/73, *Haegeman*, Rz. 6; bestätigt u.a. in EuGH v. 30.9.1987 – Rs. 12/86, *Demirel*, Rz. 7.

7 Für die Auslegung des EWR-Abkommens ist auf Seiten jener Staaten, die nur EWR-Mitglied jedoch nicht EU-Mitglied sind (Island, Liechtenstein, Norwegen), der EFTA-Gerichtshof zuständig. Für alle EWR-Mitgliedstaaten, die zugleich EU-Mitgliedstaaten sind, obliegt die Auslegung des EWR-Abkommens dem EuGH.

8 Vgl. *Haslehner*, SWI 2007, 221 (225 ff.).

9 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 34.

10 S. EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 34; EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Rz. 29; vgl. dazu auch *Haslehner*, SWI 2007, 221 (226 f.).

11 Art. 5 sowie Anh. I Art. 18 FZA; Der Dienstleistungsempfänger muss demgegenüber eine natürliche Person sein (Art. 5 Abs. 3 FZA). Der EuGH dürfte dem entgegengesetzt jedoch auch juristische Personen als Dienstleistungsempfänger erfasst ansehen (vgl. EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 34; EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Rz. 29).

12 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 32 ff.; EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Rz. 31 f.

13 Vgl. *Haslehner*, SWI 2007, 221 (228 f.).

grds nur Dienstleistungen, bei denen sich der Dienstleistungserbringer für Zwecke der Erbringung der Dienstleistung nicht länger als 90 Tage pro Kalenderjahr im Aufnahmestaat aufhält.[14] Die Erbringung länger andauernder Dienstleistungen darf von der Einholung einer Erlaubnis abhängig gemacht werden.[15] Eine derartige Einschränkung kennt der AEUV nicht. Natürliche und juristische Personen, die einer dauerhaften Beschäftigung im anderen Mitgliedstaat nachgehen, sind daher – ohne solch eine Erlaubnis – nicht von der Dienstleistungsfreiheit des FZA erfasst.[16] Ist der Dienstleistungserbringer eine natürliche Person kann die dauerhafte Tätigkeit jedoch auch unter die Bestimmungen des FZA für Selbständige (Niederlassungsfreiheit) fallen, da diese Bestimmungen im Gegensatz zum AEUV nicht auf die Begründung einer festen Niederlassung abstellen.[17] Die Einschränkung des Anwendungsbereichs der FZA-Dienstleistungsfreiheit auf kurzfristige Leistungen führt daher für natürliche Personen zu einer unterschiedlichen grundfreiheitlichen Zuordnung des Sachverhalts (Niederlassungs- statt Dienstleistungsfreiheit), jedoch für Dienstleistungserbringer zu keinem unterschiedlichen Schutzniveau des FZA und AEUV.

Darüber hinaus erfasst die Dienstleistungsfreiheit des FZA keine Korrespondenzdienstleistungen:[18] Dienstleistungserbringer haben auf Basis des FZA das Recht im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei Dienstleistungen innerhalb einer Dauer von maximal 90 Tagen pro Kalenderjahr zu erbringen[19] und erhalten hierfür ein *„Einreise- und Aufenthaltsrecht"*.[20] Ebenso wird dem Dienstleistungsempfänger ein *„Einreise- und Aufenthaltsrecht"* für die Dauer der Dienstleistung zugestanden.[21] Wenngleich das FZA dies somit nicht ausdrücklich erwähnt, so setzt die FZA-Dienstleistungsfreiheit den tatsächlichen Grenzübertritt einer Person (Dienstleistungserbringer oder -empfänger) voraus. Dieses Ergebnis bestätigt sich auch in der Zielsetzung des FZA, die Freizügigkeit von Personen zu fördern und nicht jene von Produkten. Finanzdienstleistungen und andere auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, bei denen sich weder der Erbringer noch der Empfänger in das Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei begibt, sind daher durch das FZA nicht erfasst. Der EuGH hatte bisher keine Gelegenheit zu diesen Einschränkungen des FZA Stellung zu nehmen. Demgegenüber ist unstrittig und auch durch EuGH-Rechtsprechung bestätigt, dass Korrespondenzdienstleistungen unter die Dienstleistungsfreiheit des AEUV fallen.[22] Dieser Unterschied entspricht allerdings den unterschiedlichen Zielsetzungen des FZA (Förderung der Freizügigkeit von Personen) und des AEUV (Förderung der Freizügigkeit von Personen *und* Produkten).

2. Gewährleistungsgehalt

Neben diesen Unterschieden im persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich, lassen sich aus dem Wortlaut und der Systematik des FZA auch Unterschiede im Gewährleistungsgehalt der einzelnen Grundfreiheiten ableiten: So gibt es ein spezielles Gleichbehandlungsgebot zwar für Arbeitnehmer,[23] selbständig tätige Personen[24] und Dienstleistungserbringer[25] sowie darüber hinaus auch ein spezielles Beschränkungsverbot für Dienstleistungserbringer.[26] Nur für Arbeitnehmer

14 Art. 5 sowie Anh. I Art. 17 Buchst. a und Art. 21 FZA. Ausdrücklich bestätigt in EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 43–44: *„[D]as Abkommen [erlaubt] nur die freie Erbringung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen, die zeitlich auf 90 tatsächliche Arbeitstage pro Kalenderjahr beschränkt ist, zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft […]. Daher kann ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der in diesem Staat einer dauerhaften Beschäftigung nachgeht, die zwangsläufig 90 tatsächliche Arbeitstage pro Kalenderjahr überschreitet, selbst wenn seine Tätigkeit als grenzüberschreitend angesehen werden könnte, aus den Bestimmungen des Abkommens kein Recht im Bereich der Erbringung von Dienstleistungen ableiten."* Diese sachliche Einschränkung muss auch im Rahmen des allg. Diskriminierungsverbots nach Art. 2 FZA gelten, da Art. 2 FZA seinen Anwendungsbereich selbst aus dem Anh. ableitet.

15 Art. 5 Abs. 2 Buchst. b FZA.

16 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 44. Diese Einschränkung ist insb. für juristische Personen relevant, da diese sich – im Gegensatz zu natürlichen Personen – nicht auf die Niederlassungsfreiheit des FZA berufen können. Neben der Gründung von Niederlassungen durch juristische Personen, ist damit auch die langfristige Tätigkeit (> 90 Tage/Kalenderjahr) ohne Begründung einer festen Einrichtung durch juristische Personen – ohne Einholung einer Erlaubnis – nicht durch das FZA geschützt.

17 Anh. I Art. 12 und 13 FZA; s. hierzu insb. die Rs. *Ettwein*, in der der EuGH die Tätigkeiten einer Unternehmensberaterin und eines Kunstmalers unter die Bestimmungen für selbständige Grenzgänger in Anh. I Art. 13 FZA ordnete (EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 22 i.V.m. Rz. 35-40).

18 Vgl. so auch *Haslehner*, SWI 2007, 221 (228 f.); *Maier* (FN 1), 153 ff.; kritisch *Epiney*, GPR 2011, 64 (67).

19 Art. 5 Abs. 1 FZA; s. auch Anh. I Art. 17 Buchst. a FZA.

20 Art. 5 Abs. 2 FZA; s. auch Anh. I Art. 17 Buchst. b sowie Anh. I Art. 21 FZA.

21 Art. 5 Abs. 3 FZA; s. auch Anh. I Art. 23 FZA.

22 S. z.B. EuGH v. 10.5.1995 – Rs. C-384/93, *Alpine Investment*; EuGH v. 28.4.1998 – Rs. C-118/96, *Safir*. Vgl. *Tiedje*, in: *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 56 AEUV Rz. 26-30.

23 Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA: *„Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insb. im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung […] nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer."*

24 Anh. I Art. 15 Abs. 2 FZA: *„Art. 9 dieses Anhangs gilt sinngemäß für die in diesem Kapitel genannten Selbständigen"*.

25 Anh. I Art. 19 FZA: *„Der Dienstleistungserbringer, der zur Erbringung von Dienstleistungen berechtigt ist oder dem eine entsprechende Erlaubnis erteilt wurde, kann seine Tätigkeit vorübergehend im Staat der Erbringung der Dienstleistung nach Massgabe dieses Anhangs und der Anhänge II und III unter den gleichen Bedingungen ausüben, wie dieser Staat sie für seine eigenen Staatsangehörigen vorschreibt"*.

26 Anh. I Art. 17 FZA für „Dienstleistungserbringer" zur genaueren Umschreibung des Art. 5 FZA: *„Hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen gem. Art. 5 dieses Abkommens ist folgendes untersagt: a) Beschränkung grenzüberschreitender Dienstleistungen im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, deren Dauer 90 tatsächliche Arbeitstage pro Kalenderjahr nicht überschreitet; b) Beschränkung der Einreise und des Aufenthalts in den Fällen nach Art. 5 Abs. 2 dieses Abkommens […]."*.

und selbständig tätige Personen ist eine Anwendung dieses Regelungen auf *„steuerliche Vergünstigungen"* jedoch ausdrücklich erwähnt.[27] Für Dienstleistungsempfänger (passive Dienstleistungsfreiheit) und nicht erwerbstätige Personen fehlt es gänzlich an einem speziellen Gleichbehandlungs- oder Beschränkungsgebot; das FZA regelt für diese Personen nur das Recht auf Einreise und Aufenthalt.[28]

Dieser Unterschied im Wortlaut spricht dafür, dass Dienstleistungsempfänger keinen allgemeinen Diskriminierungsschutz genießen und insbesondere steuerliche Diskriminierungen weiterhin zulässig sind.[29] Im Urteil *Hengartner und Gasser* bestätigte der EuGH diesen eingeschränkten Gewährleistungsgehalt für Dienstleistungsempfänger.[30] Auch die Schweizer Gerichte folgen dieser Auslegung.[31] Zu nicht erwerbstätigen Personen im Rahmen des FZA konnte sich der EuGH bisher nicht äußern. Auf Basis des gleichgelagerten, eingeschränkten Wortlauts der Bestimmungen des FZA für diese Personen sollte dieser Gruppe aber ebenso kein allgemeiner Diskriminierungsschutz im Steuerrecht zukommen.[32] Für Dienstleistungserbringer ist der Gewährleistungsgehalt bisher ebenso nicht durch EuGH-Judikatur geklärt. Da das FZA für diese Gruppe – im Gegensatz zu Dienstleistungsempfängern und nicht erwerbstätigen Personen – zumindest ein spezielles Gleichbehandlungs- als auch Beschränkungsgebot enthält, ist ein Diskriminierungsschutz bei steuerrechtlichen Bestimmungen m.E. jedoch zu bejahen.[33]

Das FZA enthält zwar auch ein allgemeines Diskriminierungsverbot in Art. 2 und legt im Rahmen der „sonstigen Rechte" in Art. 7 ein eingeschränktes allgemeines Gleichbehandlungsgebot fest.[34] Der sachliche Anwendungsbereich der Rechte im Anhang des FZA kann nach überzeugender Ansicht aber nicht über das allgemeine Diskriminierungsverbot in Art. 2 FZA erstreckt werden.[35] Art. 2 FZA leitet seinen eigenen Anwendungsbereich nämlich ebenso aus den Anhängen ab.[36] Die selbe Schlussfolgerung gilt auch für Art. 7 FZA.[37] Diese Sichtweise bestätigte der EuGH im Urteil *Hengartner und Gasser*.[38]

Die Wirkung der einzelnen Grundfreiheiten des FZA im Steuerrecht untereinander sowie auch im Vergleich zu jenen des AEUV unterscheidet sich daher: Die Freizügigkeitsrechte für Arbeitnehmer und selbständig tätige natürliche Personen – d.h. im Wesentlichen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf natürliche Personen – enthalten zu den Grundfreiheiten des AEUV ähnliche Rechte. Steuerliche Bestimmungen für Arbeitnehmer und selbständig tätige Personen unterliegen daher einem Diskriminierungsverbot.[39] Die Dienstleistungsfreiheit und die Allgemeine Freizügigkeit stehen jedoch hinter jenen des AEUV sowie auch hinter den anderen Freizügigkeitsrechten des FZA zurück.

III. Auslegung

1. EU-konforme vs. abkommensautonome Auslegung

a) Abwägung

Im Schrifttum ist umstritten, inwiefern die Grundfreiheiten des FZA in Konformität mit den Grundfreiheiten des AEUV auszulegen sind und wo die Grenzen einer derartigen EU-konformen Auslegung zu suchen sind.[40] Die Auslegung des AEUV, sowie auch dessen Vorgänger in Form des EGV, ist durch eine *effet utile*-Aus-

27 Anh. I Art. 9 Abs. 2 FZA: *„Ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen"*; gilt gemäß Anh. I Art. 15 Abs. 2 FZA sinngemäß für Selbständige.

28 Art. 5 Abs. 3 i.V.m. Anh. I Art. 23 FZA regelt für den „Dienstleistungsempfänger" nur das Einreise- und Aufenthaltsrecht, legt jedoch sonst keine weiteren Rechte fest. Ebenso widmet sich Art. 6 sowie Anh. I Art. 24 FZA für *„Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben,"* nur der Frage der Aufenthaltserlaubnis, ohne auf weitere Rechte einzugehen.

29 Vgl. hierzu ausf. *Maier* (FN 1), 158 ff.; a.A. *Epine*y, GPR 2011, 64 (67).

30 EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Rz. 39 f. Demfolgend BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10.

31 Schweizerisches Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 4.3.

32 Vgl. i.d.S. auch *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (157 und 164 f.); *Maier* (FN 1), 161 ff.

33 Das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung zu *„steuerlichen Vergünstigungen"* (wie für Arbeitnehmer in Anh. I Art. 9 Abs. 2 FZA) sollte m.E. nicht schädlich sein.

34 Laut Art. 7 lit. a FZA besteht ein *„Recht auf Gleichbehandlung mit den Inländern in Bezug auf den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit und deren Ausübung sowie auf die Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen"*.

35 Vgl. *Rust*, in: Lang et al., ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014, 2015, 41 (47); *Maier* (FN 1), 117 ff.

36 S. Art. 2 FZA zur „Nichtdiskriminierung": *„Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden* ***bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III*** *nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert"*.

37 Art. 7 FZA legt fest, dass *„die Vertragsparteien […] insb. die folgenden mit der Freizügigkeit zusammenhängenden Rechte* ***gemäß Anh. I*** *[regeln]"*.

38 EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Rz. 39: *„Zu der Frage, ob mit dem Abkommen über die Regelung über das Einreise- und Aufenthaltsrecht der Dienstleistungsempfänger hinaus ein allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz in Bezug auf ihre Rechtsstellung im Hoheitsgebiet einer der Vertragsparteien aufgestellt werden soll, ist festzustellen, dass Art. 2 des Abkommens zwar vom Grundsatz der Nichtdiskriminierung handelt, aber nicht generell und absolut jede Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen einer der Vertragsparteien, die sich im Hoheitsgebiet der anderen Partei aufhalten, verbietet, sondern nur Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt"*; aufbauend auf GA *Jääskinen*, Schlussanträge 20.5.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Nr. 68; demfolgend auch Schweizerisches Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 4.3.

39 Bestätigt durch EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*; EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*; EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*.

40 Vgl. *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (166 ff.); *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (160 ff.); *Epiney*, GPR 2011, 64 (66); *Sunde*, IStR 2013, 568 (568 ff.).

legung geprägt, in der regelmäßig nicht auf das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WVK) Bezug genommen wird.[41] Demgegenüber könnte den Grundsätzen der WVK für die Auslegung des FZA als völkerrechtlicher Vertrag – wie auch der EuGH bereit andeutete[42] – größere Bedeutung zukommen.[43]

Eine gänzlich abkommensautonome, vom AEUV losgelöste, Auslegung des FZA ist nicht möglich. Neben der Präambel zum FZA, die bereits für eine weitgehende EU-konforme Auslegung spricht,[44] enthält das FZA nämlich auch eine ausdrückliche Regelung, die auf die EuGH-Rechtsprechung zum AEUV (ehemals EGV) Bezug nimmt.[45] Nach Art. 16 Abs. 1 FZA treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden. Diese Bestimmung unterstreicht die Zielvorgabe in der Präambel und ist bei der Auslegung zu berücksichtigen, begründet jedoch (noch) keine Verpflichtung.[46] Art. 16 Abs. 2 FZA legt jedoch eine derartige Verpflichtung fest: Nach dieser Bestimmung *„[wird] [s]oweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, […] hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt."* Sofern somit *„Begriffe des Gemeinschaftsrechts"* im FZA benutzt werden, ist die EuGH-Rechtsprechung vor 21.6.1999 verpflichtend zur Auslegung heranzuziehen.[47]

Die EU-konforme Auslegung hat jedoch zwingende Grenzen: In jenen Fällen, in denen der Wortlaut und damit verbunden auch der Inhalt des FZA klar von jenem der Grundfreiheiten des AEUV abweicht, kann nicht auf EU-Grundsätze zurückgegriffen werden.[48] So enthält der AEUV bspw eine ausdrückliche Regelung, die den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit auch auf Gesellschaften erstreckt (Art. 54 AEUV, ex-Art. 48 EGV). Eine derartige Bestimmung fehlt im FZA.[49] Auch unter Berufung auf die Präambel und Art. 16 FZA kann über diesen Unterschied nicht hinweggesehen werden.[50] Weitere Einschränkungen bestehen aufgrund des unterschiedlichen Wortlauts insbesondere für die Dienstleistungsfreiheit und die Allgemeine Freizügigkeit.[51]

Gegen eine weitgehende EU-konforme Auslegung kann auch der historische Zusammenhang vorgebracht werden: Das FZA wurde abgeschlossen, kurz nachdem die Schweiz abgelehnt hatte, dem EWR-Abkommen beizutreten.[52] Dieser historische Zusammenhang könnte eine – im Verhältnis zum EWR-Abkommen und AEUV – eingeschränktere Auslegung der Freizügigkeitsrechte des FZA stützen. Da sich die Vertragsparteien vornehmlich der Präambel und Art. 16 FZA – trotz der Ablehnung des EWRA durch die Schweiz – jedoch ausdrücklich dazu entschlossen haben, die Freizügigkeitsrechte des damaligen EGV zu übernehmen, sind m.E. aus diesem historischen Zusammenhang keine über die Grenzen des Art. 16 Abs. 2 FZA hinausgehenden Schranken abzuleiten.

Entscheidend für die Frage der EU-konformen oder abkommensautonomen Auslegung ist letztlich, wie die Anwendungsvoraussetzung *„Begriffe des Gemeinschaftsrechts"* des Art. 16 Abs. 2 FZA ausgelegt wird. Die Voraussetzung der identischen *„Begriffe"* könnte einerseits als strenge Anknüpfung an einen identischen Wortlaut im FZA und AEUV verstanden werden, der jedoch bei den Grundfreiheiten in vielen Bereichen nicht gegeben ist. Andererseits ist aber auch denkbar, Art. 16 Abs. 2 FZA nicht derart formalistisch auszulegen, sondern auf die inhaltliche Übereinstimmung der jeweiligen Normen und deren Zielrichtung abzustellen. Die gleichermaßen verbindliche englischsprachige Version des Art. 16 Abs. 2 FZA verwendet die Wortfolge *„concepts of Community law"*. Diese Wortfolge ist deutlich weiter als ein *„Begriff"*.[53] Im Lichte dieser englischsprachigen Version als auch der Präambel zum FZA verlangt Art. 16 Abs. 2 FZA keinen identischen Wortlaut im FZA und AEUV.[54] Um einen verpflichtenden

41 Vgl. zu den unionsrechtlichen Auslegungsmethoden ausf. *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band V: Wirkungen und Rechtsschutz, 2010, Rz. 346–444.

42 So wurde die WVK vom EuGH bei Auslegung des FZA im Urteil *Hengartner und Gasser* einmalig auch explizit erwähnt (EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Rz. 36). S. auch GA *Jääskinen*, Schlussanträge v. 18.10.2012 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Nr. 31–33.

43 Vgl. *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (166 f.); *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (161 ff.); *Sunde*, IStR 2013, 568 (568).

44 Nach der Präambel sind die Vertragsparteien des FZA *„entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen [den Vertragsparteien] auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen"*.

45 Vgl. auch EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 40; EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 36.

46 S. zu Art. 16 Abs. 1 FZA auch EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 37: *„Art. 16 Abs. 1 des Abkommens, der auf die Geltung des gemeinschaftlichen Besitzstands in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien Bezug nimmt, sieht dessen Geltung* ***nur im Rahmen der Ziele des Abkommens*** *vor."*

47 Ebenso darin eine „Verpflichtung" erblickend das Schweizerische Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 4.4; ähnlich auch bereits die Entscheidungen v. 17.1.2003, 129 II 249, Erwägung 4.2; v. 28.3.2003, 129 II 215, Erwägung 5.2; v. 4.11.2003, 130 II 1, Erwägung 3.5; v. 7.4.2004, 130 II 176, Erwägung 2.1; v. 22.3.2013, 139 II 393, Erwägung 4.1.1; vgl. dazu *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (170); *Jung*, European Taxation 2007, 508 (518). Nach *Hinny* liege jedoch nur eine „enge Bindung" an die EuGH-Judikatur vor (*Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (169)).

48 Vgl. u.a. *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (163); *Epiney*, GPR 2011, 64 (66) (*„abgesehen von den klar im Abkommen zum Ausdruck gekommenen Abweichungen"*).

49 Eine ausdrückliche Erstreckung auf „Gesellschaften" findet sich im FZA nur für Dienstleistungserbringer (Art. 5 und Anh. I Art. 18 FZA).

50 So auch EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 37 ff. A.A. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2006, 125 (129); *Beul*, steueranwaltsmagazin 2010, 222 (222 ff.).

51 S. Abschnitt II.

52 Vgl. GA *Jääskinen*, Schlussanträge v. 18.10.2012 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Nr. 35 ff.; Vorbringen des Klägers in FG Baden-Württemberg v. 15.7.2015 – 14 K 1229/13.

53 Vgl. so auch *Maier* (FN 1), 70 ff.

54 So auch *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (169); *Maier* (FN 1), 70 ff.; *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (164).

Rückgriff auf die EuGH-Rechtsprechung zu bewirken, müssen die Bestimmungen dennoch hinreichende Gemeinsamkeiten haben. Diese inhaltliche Übereinstimmung einer Norm des FZA und AEUV kann sinnvoll nur für jede Bestimmung getrennt untersucht werden.[55] Diese Beurteilung führt zu schwierigen Abgrenzungsfragen: In vielen Fällen ist nur schwer festzustellen, ob die Vertragsparteien eine bewusste Abweichung vom Wortlaut des EGV vorgenommen haben (wie z.B. bei Ausschluss juristischer Personen von der Niederlassungsfreiheit) oder die Abweichungen im Wortlaut eher zufälliger Natur sind. Der EuGH wird hier wohl noch in einer Vielzahl an Fällen als Streitschlichter dienen müssen.

Dem EuGH steht dabei auch ein gangbarer Mittelweg offen: So ist dem FZA nicht zu entnehmen, dass bei Fehlen einer Berücksichtigungs*pflicht* der EuGH-Judikatur auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA, ein Berücksichtigungs*verbot* besteht. Dem Rechtsanwender und den Gerichten steht es daher offen, die EuGH-Judikatur als sachliche Orientierungshilfe zur abkommensautonomen Auslegung des FZA heranzuziehen. Eine abkommensautonome Auslegung muss somit nicht zwingend zu einem anderen Ergebnis als eine EU-konforme Auslegung führen.[56] Diesen Weg beschreitet die Schweizer Gerichtsbarkeit bereits seit dem Jahr 2002.[57] Der EuGH dürfte sich dieser Vorgehensweise in seiner jüngeren Judikatur ebenfalls anschließen (s. ausführlicher Abschnitt III.1.b) und III.2.b).

b) EuGH-Judikatur

Auch der EuGH stellt – zumindest seit dem Jahr 2011 – bei Prüfung des Art. 16 Abs. 2 FZA nicht auf einen identischen Wortlaut ab, sondern prüft, ob in den Bestimmungen des FZA *„auf gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Gemeinschaft Bezug genommen wird"*.[58] So ist nach Auffassung des Gerichtshofs insb der *„Grundsatz der Gleichbehandlung"*, der sich für die Niederlassungsfreiheit in Anh. I Art. 15 Abs. 1 FZA findet, ein *„Begriff des Unionsrechts"* und daher bei dessen Auslegung auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA die EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen.[59] Gleiches gilt für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und den für diesen festgelegten *„Grundsatz der Gleichbehandlung"* in Anh. I Art. 9 FZA.[60] Der EuGH setzt daher bei Analyse der Voraussetzung *„Begriff des Gemeinschaftsrechts"* keinen strengen Maßstab an: Ist ein Gleichbehandlungsgrundsatz des FZA betroffen,[61] ist die EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten dem Grunde nach heranzuziehen. Dass der AEUV sowie auch dessen Vorgänger in Form des EGV, im Gegensatz zum FZA, nicht wörtlich von einem Gleichbehandlungsgrundsatz spricht und es sich daher streng betrachtet um keine identischen „Begriffe" handelt, ist nicht schädlich. Eine Verpflichtung zur EU-konformen Auslegung besteht somit für Arbeitnehmer, selbständig tätige natürliche Personen und Dienstleistungserbringer. Da für Dienstleistungsempfänger und nicht erwerbstätige Personen im FZA kein dem AEUV vergleichbares Gleichbehandlungsgebot enthalten ist, ist der Gewährleistungsgehalt der Freizügigkeitsrechte für diese Personen ohne verpflichtenden Rückgriff auf die EuGH-Judikatur zum EGV und AEUV auszulegen.

Der EuGH war bisher in neun Urteilen mit der Auslegung des FZA befasst.[62] Die EuGH-Urteile vor dem Jahr 2011 deuteten zunächst auf eine restriktive abkommensautonome Auslegung des FZA hin.[63] Die jüngere EuGH-Judikatur nach dem Jahr 2010 tendiert jedoch zu einer stark ausgeprägten EU-konformen Auslegung.

aa) EuGH-Judikatur vor 2011: restriktive abkommensautonome Auslegung

In der älteren Judikatur stützte sich der EuGH auf den Wortlaut des FZA sowie auf den historischen Zusammenhang, um die Wirkungen des FZA zu beschränken. In diese restriktive Linie passen insbesondere die Urteile *Grimme* und *Hengartner und Gasser*. In der Rs. *Grimme* verneinte der EuGH ein Diskriminierungsverbot des Herkunftsstaats Deutschland für eigene Staatsangehörige aufgrund der Anstellung bei einem Schweizer Unternehmen. Der Wortlaut der Arbeitnehmerfreizügigkeit des FZA[64] verbiete nur die Diskrimi-

55 Vgl. ähnlich *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (161); *Epiney*, GPR 2011, 64 (66). S. in diese Richtung auch EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 37 (jedoch zu Art. 16 Abs. 1 FZA): *„Art. 16 Abs. 1 des Abkommens, der auf die Geltung des gemeinschaftlichen Besitzstands in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien Bezug nimmt, sieht dessen Geltung* ***nur im Rahmen der Ziele des Abkommens*** *vor. Diese Ziele sind in Art. 1 des Abkommens aufgeführt, dessen Buchst. a natürlichen Personen ausdrücklich das Recht auf Niederlassung als Selbständige zuerkennt. […] Es gehört dagegen nicht zu den mit dem Abkommen verfolgten Zielen, ein solches Recht einer juristischen Person zuzuerkennen."*

56 Vgl. so auch *Metzler*, in FS Brogyanyi, 2008, 499 (511); *Sunde*, IStR 2013, 568 (570).

57 Schweizerisches Bundesgericht v. 9.8.2002, 128 V 315, Erwägung 1c.

58 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 38.

59 EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 26.

60 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 39 i.V.m. 47 (m.V.a. EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 26).

61 S. zu den Gleichbehandlungsgeboten im FZA Abschnitt II.2.

62 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-13/08, *Stamm und Hauser*; EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*; EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*; EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*; EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*; EuGH v. 15.12.2011 – Rs. C-257/10, *Bergström*; EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*; EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*; EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*. Daneben gibt es drei Urteile, in denen sich der EuGH nicht mit dem FZA direkt, aber mit der VO Nr. 1408/71/EWG beschäftigt, die in Anh. II FZA für anwendbar erklärt wird (EuGH v. 14.10.2010 – Rs. C-16/09, *Schwemme*; EuGH v. 18.11.2010 – Rs. C-247/09, *Xhymshiti*; EuGH v. 10.3.2011 – Rs. C-516/09, *Borger*; vgl. hierzu *Sunde*, IStR 2013, 568 (569)).

63 S. zur Judikatur auch *Sunde*, IStR 2013, 568 (569 ff.).

64 Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA: *„Ein Arbeitnehmer, der* ***Staatsangehöriger einer Vertragspartei*** *ist, darf auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der* ***anderen*** *Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insb. im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick*

nierung fremder Staatsangehöriger.[65] Im Urteil *Hengartner und Gasser* erachtete der Gerichtshof die Erhebung einer höheren Jagdabgabe (35 % statt 15 %) im österreichischem Recht auf Dienstleistungsempfänger mit Wohnsitz in der Schweiz mit der Dienstleistungsfreiheit des FZA vereinbar:[66] „*Das Abkommen und seine Anhänge enthalten* ***keine spezifische Regelung****, wonach* ***Dienstleistungsempfängern*** *der Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Anwendung* ***fiskalischer*** *Regelungen über gewerbliche Transaktionen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben, zugutekommt.*"[67] In beiden Urteilen stützte sich der EuGH neben dem Wortlaut der jeweiligen Bestimmungen auch auf den historischen Zusammenhang: Da die Schweiz nicht dem EWR-Abkommen beigetreten sei, könne die Auslegung der Bestimmungen zum Binnenmarkt (EGV) „*nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens [FZA] übertragen werden, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen ist*".[68]

Der EuGH hatte im Binnenmarkt eine Pflicht des Herkunftsstaates zur Nichtdiskriminierung auf Basis des EGV bereits vor 1999 bejaht[69] sowie im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit auch steuerliche Maßnahmen zu Lasten des Dienstleistungsempfängers als geschützt angesehen.[70] Eine Diskriminierung eigener Staatsangehöriger sowie eine höhere Jagdabgabe für gebietsfremde Personen wäre im Anwendungsbereich des AEUV somit rechtfertigungsbedürftig. Da die Urteile *Grimme* und *Hengartner und Gasser* in beiden Bereichen andere Wege gehen, ist diese ältere Judikatur von einer restriktiven, abkommensautonomen Interpretation geprägt.

Für das zum AEUV konträre Ergebnis des Urteils *Hengartner und Gasser* lassen sich überzeugende Erklärungen finden:[71] Der Schutzbereich des FZA für Dienstleistungsempfänger ist – im Vergleich zur FZA-Arbeitnehmerfreizügigkeit und FZA-Niederlassungsfreiheit als auch im Vergleich zur Dienstleistungsfreiheit des AEUV – wesentlich eingeschränkter.[72] Mangels eines dem AEUV vergleichbaren allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes für Dienstleistungsempfänger im FZA, ist ein Rückgriff auf die Prinzipien der EuGH-Judikatur auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA nicht zwingend geboten.[73] Obwohl der EuGH dies nicht explizit äußert, dürfte auch der Gerichtshof die Unterschiede im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit des FZA einerseits und AEUV andererseits als ausreichend betrachtet haben, um von einer Anwendung des Art. 16 Abs. 2 FZA abzusehen. Im Rahmen der abkommensautonomen Interpretation – die grundsätzlich auch zum selben Ergebnis wie eine EU-konforme Auslegung führen kann – kommt der EuGH zum Schluss, dass die besseren Argumente für eine Versagung des Schutzes von Dienstleistungsempfängern im Hinblick auf diskriminierende steuerrechtliche Bestimmungen sprechen. Diese Auslegung findet Stütze im unterschiedlichen Wortlaut des FZA.[74]

Das Urteil *Grimme* lässt sich demgegenüber mit dem Art. 16 Abs. 2 FZA zugrunde liegenden Konzept schwer erklären. Der EuGH stützte sich in seiner Begründung – ähnlich wie im Urteil *Hengartner und Gasser* – maßgeblich auf den Wortlaut des FZA.[75] Der Gerichtshof war daher offenbar (noch) der Ansicht, dass sich die Bestimmungen der FZA-Arbeitnehmerfreizügigkeit wesentlich von der Arbeitnehmerfreizügigkeit des AEUV unterscheiden und daher ein Abgang von der EuGH-Judikatur zulässig ist. Diese Auslegung hätte zur Folge, dass der Anwendungsbereich des Art. 16 Abs. 2 FZA mangels identischer „Begriffe" der Freizügigkeitsrechte des FZA und AEUV nahezu gegen Null gehen würde.[76] Der EuGH tat gut daran, diese kritikwürdige Auslegung in Folgejudikaten nicht aufrecht zu erhalten.

---

auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer."

65 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 47–48: „*Art. 9 des Anhang I des Abkommens gewährleistet die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer, die Staatsangehörige einer Vertragspartei sind, im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei. Daher dürfen diese hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen […] nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. […] Folglich erfasst diese Vorschrift nur den Fall einer Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gegenüber einem Angehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei.*"

66 Kritisch *Epiney*, GPR 2011, 64 (64 ff.).

67 EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Rz. 40; Dieses Ergebnis dürfte auf der Analyse des GA *Jääskinen* beruhen, wonach die Jagdabgabe in keinem hinreichend engen Zusammenhang mit den durch das FZA gewährleisteten Rechten nach Anh. I Art. 23 FZA (Aufenthalt) für Dienstleistungsempfänger steht. Nur eine Abgabe, die an den Aufenthalt anknüpft, könne durch Anh. I Art. 23 FZA verboten sein. Die strittige Abgabe, die von der Pacht eines Grundstücks zur Jagd abhängt, sei „*von ganz anderer Natur*".

68 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 27–29; EuGH v. 15.7.2010 – Rs. C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Rz. 41–42; s. auch EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Rz. 27–28; kritisch zu diesem Argument *Epiney*, GPR 2011, 64 (66).

69 EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94, *Asscher* (dies allerdings zur Niederlassungsfreiheit). Jedoch findet im FZA für unselbständig und selbständig tätige Personen der gleiche Gleichbehandlungsgrundsatz Anwendung (s. Anh. I Art. 9 i.V.m. Anh. I Art. 15 Abs. 2 FZA).

70 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Rz. 31.

71 Nach *Lang* ist das Urteil *Hengartner und Gasser* jedoch durch jüngere Rechtsprechung überholt (*Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (421)).

72 S. Abschnitt II.

73 S. Abschnitt III.1.a).

74 S. Abschnitt II.

75 EuGH v. 12.11.2009 – Rs. C-351/08, *Grimme*, Rz. 47–48.

76 Ein anderer Erklärungsversuch – der jedoch im Urteil nicht zu Tage tritt – könnte dahin gehen, dass die Diskriminierung in *Grimme* kausal auf der Anstellung von Herrn Grimme bei einer Schweizer AG beruhte, die eine Niederlassung in Deutschland unterhielt. Die Benachteiligung stand daher auch in Zusammenhang mit der Begründung einer Niederlassung der Schweizer AG in Deutschland, die im Rahmen des FZA jedoch keinen Schutz erfährt (vgl. i.d.S. GA *Mazak*, Schlussanträge v. 21.6.2011 – Rs. C-257/10, *Bergström*, Nr. 30 und die dortige FN 12).

bb) EuGH-Judikatur seit 2011: EU-konforme Auslegung

In jüngeren Urteilen misst der EuGH dem eingeschränkten Wortlaut des FZA keine Bedeutung bei. Eine erste Abkehr von der Judikatur in *Grimme* und *Hengartner und Gasser* ist im Urteil *Graf und Engel* zu erkennen.[77] In diesem Urteil bejahte der EuGH, dass nicht nur offene Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit, sondern auch versteckte Diskriminierungen gegen die Freizügigkeitsrechte des FZA verstoßen können.[78] Der EuGH berief sich zur Untermauerung dieser Ansicht erstmals auf Art. 16 Abs. 2 FZA und EuGH-Urteile, die zu den Grundfreiheiten des EGV ergingen (Urteile vor dem Stichtag 21.6.1999).[79] Das Urteil *Graf und Engel* deutete damit eine Annäherung an eine stärker EU-konforme Interpretation der FZA-Grundfreiheiten an.

Bestätigung fand diese Tendenz im Urteil *Bergström* zu Sozialversicherungsrecht im Jahr 2011, im Urteil *Ettwein* im Jahr 2013, im Urteil *Bukovansky* im Jahr 2015 sowie im Urteil *Radgen* im Jahr 2016 (all drei zu Steuerrecht).[80] Im Urteil *Bergström* bejahte der EuGH erstmals, dass auch die Diskriminierung eigener Staatsangehöriger durch den Herkunftsstaat aufgrund eines Bezugs zur Schweiz verboten sein kann.[81] In der Rs. *Bergström* ging es um Bestimmungen der sozialen Sicherheit, so dass sich der EuGH auf das spezielle Gleichbehandlungsgebot des Art. 8 FZA für Bestimmungen sozialer Sicherheit stützen konnte und so einen Widerspruch zur Rs. *Grimme*, die zum Gleichbehandlungsgebot des Anh. I Art. 9 FZA erging, (noch) vermied.[82]

Im Urteil *Ettwein* machte sich der EuGH das Urteil *Bergström* schließlich zu Nutze, um auch für Zwecke der FZA-Niederlassungsfreiheit den Herkunftsstaat in die Pflicht zu nehmen. In diesem Verfahren war strittig, ob Deutschland – auf der Linie mit der *Schumacker*-Judikatur – verpflichtet ist, einem deutschen Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz, der nahezu ausschließlich in Deutschland selbständig tätig ist, das Splitting-Verfahren gleich wie einem Gebietsansässigen zu gewähren.[83] Der EuGH übertrug die Grundsätze des Urteils *Schumacker* ohne Einschränkungen auf das Verhältnis zur Schweiz. Im Gegensatz zu Generalanwalt *Jääskinen*, der den Sachverhalt nicht von der Niederlassungsfreiheit des FZA erfasst ansah,[84] bejahte der EuGH einen Schutz durch das Gleichbehandlungsgebot für selbständig tätige Personen in Anh. I Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 FZA.[85] Der EuGH berief sich dabei insbesondere auf die EuGH-Urteile in den Rs. *Schumacker* und *Asscher*, die beide bereits vor dem Stichtag 21.6.1999 ergangen waren. Abschließend untermauerte der Gerichtshof das Ergebnis mit dem Hinweis, dass „*die Freizügigkeit, die die Vertragsparteien nach dem zweiten Satz der Präambel des Abkommens zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Union geltenden Bestimmungen zu verwirklichen entschlossen sind, beeinträchtigt würde, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei in seinem Herkunftsland einen Nachteil allein deshalb erlitte, weil er sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat.*“[86] Damit entkoppelte der Gerichtshof die Aussage der Rs. *Bergström* von der speziellen Bestimmung des Art. 8 FZA und nahm den Herkunftsstaat allgemein für die FZA-Niederlassungsfreiheit in die Pflicht.[87]

Diese jüngere Tendenz zur EU-konformen Auslegung bestätigte der EuGH im Urteil *Bukovansky* im Jahr 2015.[88] Der deutsche Staatsangehörige Herr Bukovansky, der in Deutschland einer unselbständigen Tätigkeit nachging, verzog in die Schweiz und übte seine Tätigkeit nunmehr als umgekehrter Grenzgänger im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland aus. Nach einer speziellen Bestimmung des DBA Deutschland-Schweiz (sog. „überdachende Besteuerung“)[89] steht Deutschland in diesem Fall auch nach

77 Vgl. so auch *Sunde*, IStR 2013, 568 (570).

78 EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 26: Der „*Grundsatz der Gleichbehandlung, der ein Begriff des Unionsrechts ist, [verbietet] nicht nur offensichtliche, sondern auch versteckte Formen der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit*“. Ebenso das Schweizerische Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 4.6. Der EuGH betonte in *Graf und Engel*, dass eine Diskriminierung nur dann vorliege, wenn durch die strittige Bestimmung eine „*erheblich größere Zahl von Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates*“ berührt sei (Rz. 27). Wenngleich der EuGH eine derartige quantitative Messung der Diskriminierung in seiner frühen Judikatur zu den Grundfreiheiten im Binnenmarkt nicht verlangte (so kritisch *Sunde*, IStR 2013, 568 (570)), so hat er in jüngeren Binnenmarktsurteilen ebenso die Notwendigkeit einer quantitativen Messung erkannt (vgl. EuGH v. 5.2.2014 – Rs. C-385/12, *Hervis*, Rz. 39 f.). Im Lichte dieser jüngeren Judikatur besteht daher bei der Prüfung, ob eine indirekte Diskriminierung vorliegt, kein Unterschied zwischen den Grundfreiheiten des AEUV und des FZA (mit einer anderen Bewertung im Hinblick auf das Urteil *Ettwein CFE*, European Taxation 2014, 87 (90)).

79 EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 26 m.V.a. EuGH v. 12.9.1996 – Rs. C-278/94, *Kommission/Belgien*, sowie Rz. 27 m.V.a. EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94, *Asscher*.

80 Vgl. auch *Sunde*, IStR 2013, 568 (570 ff.).

81 EuGH v. 15.12.2011 – Rs. C-257/10, *Bergström*, Rz. 26–34.

82 Der EuGH maß dabei Art. 8 FZA einen eigenständigen – von Art. 2 FZA entkoppelten – Anwendungsbereich zu und konnte so zum Ergebnis kommen, dass auch der Herkunftsstaat in die Pflicht genommen wird (s. EuGH v. 15.12.2011 – Rs. C-257/10, *Bergström*, Rz. 30).

83 Ähnlich aus Sicht der Schweiz auch zuvor bereits das Schweizerische Bundesgericht v. 26.1.2010, 136 II 241.

84 GA *Jääskinen*, Schlussanträge v. 18.12.2012 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Nr. 41 ff.

85 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 34 ff. Der EuGH leitet dieses Ergebnis auch aus dem Wortlaut des Anh. I Art. 13 FZA ab. Wie *Sunde* zutreffend hervorhebt, bedarf eine derartige Auslegung des Wortlauts jedoch bereits einiger Kreativität, deutet doch der erste Wortsinn auf ein anderes Ergebnis hin (vgl. *Sunde*, IStR 2013, 568 (572)).

86 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 51.

87 Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre: vgl. so vor dem Urteil *Ettwein* schon *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (182 f.); *Haslehner*, SWI 2007, 221 (225 f.); *Jung*, European Taxation 2007, 508 (518 ff.); *Metzler*, in FS Brogyanyi, 2008, 499 (508 f.).

88 EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*; vgl. zum Fall *Kempermann*, ISR 2014, 241 (241 f.); *Rust*, in: Lang et al., ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014, 2015, 41 (43 ff.).

89 Art. 15a Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Art. 4 Abs. 4 DBA D/CH.

dem Wegzug die vollumfängliche Besteuerung der Arbeitseinkünfte für das Jahr des Wegzugs und der darauf folgenden fünf Jahre zu, sofern es sich nicht um einen Schweizer Staatsbürger handelt. Hätte Herr Bukovansky nicht die deutsche, sondern die Schweizer (oder eine andere) Staatsbürgerschaft besessen, würde Deutschland nur ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht i.H.v. 4,5 % der Bruttobezüge zustehen.[90] Grenzgänger unterliegen daher auf Basis des DBA abhängig von der Staatsbürgerschaft einer unterschiedlichen Besteuerung in Deutschland. Auf der Linie mit *Ettwein* bejahte der EuGH auch im Urteil *Bukovansky* ein Diskriminierungsverbot bei steuerrechtlichen Maßnahmen für eigene Staatsangehörige des Herkunftsstaats auf Basis des FZA[91] und setzte sich damit – im Gegensatz zur Rs. *Grimme* – über den restriktiv anmutenden Wortlaut des Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA hinweg.[92] Der Gerichtshof erstreckte damit diesen Grundsatz von der FZA-Niederlassungsfreiheit (*Ettwein*) ausdrücklich auch auf die FZA-Arbeitnehmerfreizügigkeit (*Bukovansky*).[93]

Im Ergebnis konnte der EuGH im Urteil *Bukovansky* aber keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz erkennen, da ein Abstellen auf die Staatsangehörigkeit zur Aufteilung der Steuerhoheit beim Abschluss von DBA keine verbotene unterschiedliche Behandlung begründen könne.[94] Der EuGH berief sich zur Untermauerung dieses Ergebnisses maßgeblich auf das Urteil *Gilly* vom 12.5.1998.[95] Als zusätzliche Begründung führte der EuGH im Urteil *Bukovansky* auch an, dass Herr Bukovansky nicht schlechter behandelt werde als andere in Deutschland wohnhafte deutsche Staatsbürger.[96] Die „überdachende Besteuerung" führt tatsächlich nur zu einer Schlechterstellung deutscher Staatsangehöriger mit Wohnsitz in der Schweiz und Tätigkeitsort in Deutschland gegenüber Schweizer Staatsangehörigen mit Wohnsitz in der Schweiz und Tätigkeitsort in Deutschland im Rahmen der deutschen Besteuerung. Eine derartige Inländerdiskriminierung (Schlechterbehandlung eigener Staatsangehöriger gegenüber fremden Staatsangehörigen) ist auch durch die AEUV-Grundfreiheiten nicht verboten.[97] Das inhaltliche Ergebnis des Urteils *Bukovansky* lässt somit keinen Widerspruch zur bisherigen Binnenmarkts-Judikatur erkennen.[98]

Schließlich folgte der EuGH auch im Urteil *Radgen* im Jahr 2016 einer EU-konformen Auslegung. Herr Radgen, deutscher Staatsbürger wohnhaft in Deutschland, ging als unselbständiger Grenzgänger einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit bei einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in der Schweiz nach. Das FG Baden-Württemberg war sich unsicher, ob die Versagung der Steuerbefreiung für die Einnahmen aus dieser nebenberuflicher Tätigkeit als Ausbilder nach § 3 Nr. 26 EStG dem FZA widerspricht. Der EuGH bestätigte erneut, dass der FZA-Arbeitnehmerfreizügigkeit ein Diskriminierungsgebot für den Herkunftsstaat innewohnt und dass zu dessen Auslegung die EuGH-Judikatur dem Grunde nach heranzuziehen ist.[99] Unter Wiedergabe des Urteils *Jundt* – das zur selben Rechtsfrage im Binnenmarkt im Jahr 2007 erging[100] – stellte der EuGH einen Verstoß gegen das FZA fest.[101] Unterstützend wies der EuGH daraufhin, dass die *„genannten Überlegungen [des Urteils Jundt] auch dem Ziel des Freizügigkeitsabkommens [entsprechen]"*.[102]

Der EuGH ist somit seit dem Jahr 2011 bestrebt, den Freizügigkeitsrechten des FZA trotz Unterschieden im Wortlaut weitestgehend die gleiche Wirkung wie den Personenfreizügigkeitsrechten des AEUV beizumessen. Zu diesem Ergebnis kommt der EuGH im Rahmen einer „gemischten" Auslegung: Einerseits verweist der EuGH auf die EuGH-Judikatur zum AEUV und folgt somit einer EU-konformen Auslegung. Andererseits betont der Gerichtshof, dass die aus den EuGH-Urteilen abgeleitete Auslegung ohnehin auch

90 Art. 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 DBA D/CH.

91 EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 36.

92 Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA: *„Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger* ***einer Vertragspartei [hier: Herr Bukovansky ist deutscher Staatsangehöriger]*** *ist, darf auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der* ***anderen Vertragspartei [hier: Schweiz]*** *hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insb. im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die* ***inländischen Arbeitnehmer [hier: in Deutschland ansässige Arbeitnehmer?]****."* Durch die Wortfolge *„andere Vertragspartei"* kann im Ausgangsfall zu *Bukovansky* nur die Schweiz angesprochen sein. Strittig ist im Verfahren allerdings nicht die Schweizer Rechtslage, sondern die deutsche Rechtslage. Insofern ist Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA auf einen Sachverhalt wie in der Rs. *Bukovansky* nicht zugeschnitten. Der EuGH setzt sich mit der Auslegung der Bestimmung des Anh. I Art. 9 Abs. 1 FZA im Urteil nicht auseinander (obwohl er die Bestimmung implizit anwendet), sondern begnügt sich mit einer Auslegung des Anh. I Art. 7 Abs. 1 FZA, der einen etwas weiteren Wortlaut hat (EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 32 und 36). Den Sachverhalt ebenso „zweifelsfrei" als vom FZA erfasst ansehend *Wassermeyer*, EuZW 2016, 108 (111).

93 Dies ist insofern überzeugend, als für beide FZA-Grundfreiheiten Anh. I Art. 9 Abs. 2 FZA gleichermaßen gilt (für selbständig tätige Personen über Anh. I Art. 15 FZA); vgl. i.d.S. *Sunde*, IStR 2013, 568 (572).

94 S. jedoch zu einem möglichen Verstoß gegen Art. 21 Abs. 2 EU-Grundrechtecharta (vom EuGH nicht thematisiert) *Rust*, in: Lang et al., ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014, 2015, 41 (47).

95 EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 37 ff.

96 EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 42 ff.; dies hervorhebend auch *Rust*, in: Lang et al., ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014, 2015, 41 (46 f.).

97 Vgl. i.d.S. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03, *van Hiltenvan der Heijden*, Rz. 45 ff. Zwar fand auf Basis der DBA-Bestimmungen auch eine Diskriminierung anderer EU-Staatsbürger gegenüber Schweizer Staatsangehörigen (horizontale Diskriminierung) statt, die im Lichte jüngerer EuGH-Judikatur u.U. Bedenken hervorrufen könnte (vgl. EuGH v. 24.2.2015 – Rs. C-512/13, *Sopora*, Rz. 25). Herr Bukovansky hielt jedoch die deutsche Staatsbürgerschaft (und nicht die eines anderen EU-Mitgliedstaats), so dass die Frage der horizontalen Diskriminierung vom EuGH nicht thematisiert werden musste.

98 Vgl. i.d.S. auch *Wassermeyer*, EuZW 2016, 108 (111).

99 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 39–47.

100 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06, *Jundt*.

101 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 50–54.

102 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 55.

den Zielen des FZA entspricht.[103] Durch diese doppelte Begründung vermeidet der EuGH eine ausführliche Auseinandersetzung mit den Grenzen des Art. 16 Abs. 2 FZA.

Für die Anwendbarkeit der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit des FZA ist es somit – gleich wie bei den Grundfreiheiten des AEUV – ausreichend, wenn der Wohn- und Tätigkeitsort einer natürlichen Person in unterschiedlichen Staaten belegen ist oder eine Person ehemals im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei beschäftigt war. Auch eine Schlechterbehandlung eigener Staatsangehöriger durch den Herkunftsstaat aufgrund der Tätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ist im Rahmen des FZA daher grds verboten.[104] Das Urteil *Grimme* ist in dieser Hinsicht überholt. Ob der EuGH auch gewillt ist, die Grundsätze des Urteils *Hengartner und Gasser* zugunsten einer großzügigen EU-konformen Auslegung aufzugeben, lässt sich aus der jüngeren Judikatur nicht ableiten. Im Hinblick auf Dienstleistungsempfänger sind die Unterschiede im Wortlaut des FZA zum AEUV stärker ausgeprägt als bei den anderen FZA-Grundfreiheiten. Eine Abkehr von der EuGH-Judikatur hinzu einer restriktiveren, abkommensautonomen Auslegung lässt sich daher rechtfertigen. Die Grundsätze des Urteils *Hengartner und Gasser* sind daher m.E. auch zukünftig zu beachten und entfalten zudem gleichermaßen für nicht erwerbstätige Personen Bedeutung.[105]

2. Statische vs. dynamische Auslegung

a) Abwägung

Neben der Frage, ob der EuGH-Judikatur zu den Grundfreiheiten des AEUV überhaupt Bedeutung für die Auslegung des FZA zukommt, stellt sich auch die Frage, welche EuGH-Judikatur heranzuziehen ist. Nach Art. 16 Abs. 2 FZA ist nur jene EuGH-Judikatur zu berücksichtigen, die vor dem Stichtag 21.6.1999 erging. Nach Art. 16 Abs. 2 Satz 2 FZA wird die Schweiz über die EuGH-Rechtsprechung nach diesem Zeitpunkt lediglich „*unterrichtet*". Der Gemischte Ausschuss kann jedoch auf Antrag einer Vertragspartei „*die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest[stellen]*". Inwieweit diese Bestimmungen bewirken, dass jegliche EuGH-Rechtsprechung nach dem 21.6.1999 unberücksichtigt zu bleiben hat, ist umstritten.[106]

Für eine strenge statische Auslegung wird insbesondere vorgebracht, dass die Vertragsparteien sich nicht an eine unvorhersehbare Rechtsfortbildung der Grundfreiheiten durch den EuGH ausliefern wollten.[107] Der BFH betont in seiner Judikatur den „statischen Verweis" des Art. 16 FZA und sieht davon ab, jüngere Urteile heranzuziehen.[108] Bspw ist es nach Ansicht des BFH nicht erforderlich, Betriebsausgaben im Rahmen des Quellensteuerverfahrens für beschränkt Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz zum Abzug zuzulassen, da die Notwendigkeit dessen vom EuGH erst im Urteil *Scorpio* im Jahr 2006 festgestellt wurde.[109]

Für eine dynamische Auslegung und Berücksichtigung auch späterer Judikatur kann vor allem das Ziel des FZA (Präambel, Art. 16 Abs. 1 FZA) vorgebracht werden, das von einem weitgehenden Gleichklang ausgeht.[110] Zudem wird im Schrifttum auch auf Art. 6 EWRA verwiesen,[111] dessen sehr ähnlich formulierter Bestimmung vom EuGH in ständiger Rechtsprechung keine statische Versteinerung beigemessen wird.[112]

Eine strenge statische Betrachtung kann nicht überzeugen, da sie zu willkürlichen Ergebnissen führt. So kann fehlende Rechtsprechung zu einem inhaltlichen Bereich bis 1999 nicht bedeuten, dass für diese Bereiche gar keine Pflichten im Rahmen des FZA bestehen. Wie *Lang* zutreffend hervorhebt, kann der EuGH nämlich nicht entscheiden, welche Rechtsfragen an ihn herangetragen werden; dies obliegt den nationalen Gerichten (Vorabentscheidungsverfahren) und der Kommission (Vertragsverletzungsverfahren). Fehlende Rechtsprechung zu bestimmten, inhaltlichen Bereichen hat damit keine Aussagekraft.[113] Auch eine vollständige dynamische Interpretation ist aus dogmatischer Sicht kritisch zu sehen, da sie dem Stichtag in Art. 16 Abs. 2 FZA jegliche Bedeutung nimmt.[114] Vergleichbar zur Frage der EU-konformen oder abkommensautonomen Auslegung ist auch hier ein Mittelweg am überzeugendsten: Anhand der bis zum 21.6.1999 ergangenen Rechtsprechung ist zu überlegen, wie der EuGH vor dem 21.6.1999 entschieden hätte, wenn ihm die jeweilige Rechtsfrage vorgelegt worden wäre.[115] Letztlich fußen viele nach dem Stichtag 21.6.1999 ergangenen Urteile in Grundsätzen, die ihre Wurzel bereits in früherer Judikatur vor dem Jahr 2000 haben. Dies stützt eine Tendenz zu einer großzügigen dynamischen Auslegung.[116] Dennoch muss eine Grenze insofern beach-

---

103 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 51; EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 55.

104 Dies begrüßend *CFE*, European Taxation 2014, 87 ((90 f.).

105 S. Abschnitt II.

106 Vgl. Schweizerisches Versicherungsgericht v. 16.5.2006, I 120/04, Erwägung 6.3.2; dazu aus dem Schrifttum u.a. *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (169 ff.); *Haslehner*, SWI 2007, 221 (224 f.); *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (160 ff.); *Jung*, European Taxation 2007, 508 (518 f.); *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (714 f.).

107 Vgl. i.d.S. *Lang*, in FS Reich, 409 (411); GA *Jääskinen*, Schlussanträge v. 18.10.2012 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Nr. 64.

108 BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, Rz. 33; 9.5.2012 – X R 43/10, Rz. 35.

109 BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, kritisch *Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (409 ff.).

110 Vgl. *Beiser*, IStR 2012, 303 (304).

111 Vgl. *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (714).

112 Vgl. u.a. EuGH v. 26.10.2006 – Rs. C-345/05, *Kommission/Portugal*, Rz. 39 ff.; EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-522/04, *Kommission/Belgien*, Rz. 43 ff.; vgl. dazu *Horvath*, SWI 2008, 464 (464 ff.).

113 Vgl. *Lang* in FS Reich, 2014, 409 (412 f.); anders offenbar *Haslehner*, SWI 2007, 221 (224) insb. die Ausf. in der dortigen FN 36.

114 Anders offenbar der EuGH zur Auslegung des Art. 6 EWRA (s. Nachweise in FN 113). Jedoch ist der Wortlaut des Art. 6 EWRA nicht identisch mit Art. 16 Abs. 2 FZA. Auch der Wortlaut der FZA-Grundfreiheiten unterscheidet sich von jenen im EWRA. Zudem scheint die Integration der EWR-Staaten in den EU-Binnenmarkt durch das EWRA allg. stärker ausgeprägt als jene der Schweiz im Rahmen des FZA.

115 Vgl. *Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (413).

116 Vgl. i.d.S. auch *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (170 f.); *Jung*, European Taxation 2007, 508 (518).

tet werden, als Urteile, die eine Neuerung/Änderung im Verhältnis zu den bereits 1999 bekannten Grundsätzen mit sich bringen, nicht automatisch berücksichtigt werden können. Eine Unterscheidung in präzisierende bzw. konkretisierende EuGH-Rechtsprechung einerseits[117] sowie neue bzw. ändernde Rechtsprechung andererseits ist vorzunehmen.[118] Da der EuGH bisher keine expliziten Rechtsprechungsänderungen vornimmt, ist diese Unterscheidung – ebenso wie jene, ob ein identisches Konzept des FZA und AEUV für Zwecke des Art. 16 Abs. 2 FZA vorliegt – jedoch schwer zu treffen.[119]

Ähnlich wie zur allgemeinen Frage der abkommensautonomen oder EU-konformen Auslegung lässt das FZA aber auch hier eine Möglichkeit offen, um diesen praktischen Problemen Herr zu werden: So ist zu bedenken, dass – selbst wenn eine Berücksichtigungs*pflicht* der neuen EuGH-Judikatur auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA verneint wird –, dem Abkommen kein Berücksichtigungs*verbot* zu entnehmen ist. Im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung kann daher ein ähnliches oder sogar identes Ergebnis erzielt werden.[120] Das Schweizerische Bundesgericht folgt in ständiger Rechtsprechung bereits seit dem Jahr 2002 dieser Logik: Das Gericht erkennt zwar, dass es an jüngere EuGH-Urteile nicht gebunden ist, betont jedoch zugleich, dass das FZA es nicht verwehrt, diese jüngere EuGH-Rechtsprechung „*autonom nachzuvollziehen*".[121]

b) EuGH-Judikatur

Der EuGH hat bis zum Urteil *Bukovansky* bei der Auslegung des FZA nur auf EuGH-Urteile zu den AEUV-Grundfreiheiten verwiesen, die vor dem Stichtag 21.6.1999 ergingen.[122] Im Urteil *Bukovansky* im Jahr 2015 sowie im Urteil *Radgen* im Jahr 2016 führte der EuGH erstmals auch jüngere EuGH-Urteile an. In *Bukovansky* betonte der EuGH, dass ein Anknüpfen an die Staatsangehörigkeit zur Aufteilung der Steuerhoheit in einem DBA keine durch das FZA verbotene unterschiedliche Behandlung begründen könne.[123] Zur Untermauerung dieses Ergebnisses berief sich der Gerichtshof auf das Urteil *Gilly*, das kurz vor dem relevanten Stichtag (nämlich am 12.5.1998) erging.[124] Zusätzlich verwies der EuGH aber auch auf das Urteil *Renneberg* vom 16.10.2008[125] und das Urteil *Imfeld und Garcet* vom 12.12.2013.[126] Im Urteil *Radgen* zitierte der EuGH bei der allgemeinen Erläuterung der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung das Urteil *Olympique Lyonnais* vom 16.3.2010.[127] Diese Beispiele zeigen, dass der EuGH keiner strengen statischen Sicht folgt. Weitere Rückschlüsse lassen sich aus diesen Verweisen aber kaum ziehen, da das Anknüpfen an die Staatsangehörigkeit zur Aufteilung der Steuerhoheit in einem DBA auch bereits im Urteil *Gilly* als unbedenklich eingestuft worden war[128] und die im Urteil *Olympique Lyonnais* erläuterten Grundsätze ebenso gefestigter Rechtsprechung entsprechen, die vor dem Stichtag 21.6.1999 bereits anerkannt war.

Im Urteil *Radgen* lieferte der EuGH aber noch einen weiteren Verweis, der für eine dynamische Sicht spricht. Der EuGH kam zum Ergebnis, dass die Versagung einer Steuerbefreiung für Lehrtätigkeiten aufgrund der Anstellung bei einer Schweizer Bildungsanstalt gegen das FZA verstößt. Zur Untermauerung dieses Ergebnisses verwies der EuGH auf das zur selben deutschen Rechtslage ergangene Urteil *Jundt* vom 18.12.2007.[129] In diesem Urteil lehnte der EuGH eine Rechtfertigung dieser territorialen Einschränkung durch die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung sowie durch die Wahrung der Kohärenz ab. Die strengen Kriterien des Rechtfertigungsgrunds der Kohärenz waren bereits durch ältere Judikatur vor 1999 vorgezeichnet,[130] so dass dies ebenso keine weiteren Rückschlüsse zulässt. Ob die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung ein tauglicher Rechtfertigungsgrund ist, wurde in der Judikatur bis 1999 allerdings nicht thematisiert. Dieser Rechtfertigungsgrund wurde erstmals im

117 Auch der BFH hat bereits einmal anklingen lassen, dass jüngere „präzisierende" Urteile berücksichtigt werden könnten, diese Aussage jedoch durch die Verwendung des Konjunktivs abgeschwächt (BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, Rz. 33: „***Auch wenn*** *die Begrenzung [des Art. 16 FZA] für lediglich präzisierende Rechtsprechung* ***nicht gelten sollte*** *(…), so ist für den beschließenden Senat entgegen der Auffassung der Ast. bei summarischer Prüfung nicht erkennbar, dass sich die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren bereits zuvor hinreichend konkret abgezeichnet hätte*").

118 Vgl. so u.a. auch *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (169 ff.); *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (157 und 166 f.); *Imhof*, ZESAR 2007, 217 (219 f.); *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (714 f.); *Lang* in FS Reich, 2014, 409 (413). In diese Richtung auch das Schweizerische Bundesgericht in der Entscheidung v. 22.3.2013, 139 II 393, Erwägung 4.1.1.

119 Vgl. i.d.S. auch *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (166 f.); *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (715).

120 Vgl. so auch *Metzler*, FS Brogyanyi, 2008, 499 (511).

121 Schweizerisches Bundesgericht v. 9.8.2002, 128 V 315, Erwägung 1c; bestätigt u.a. in den Urteilen v. 4.11.2003, 130 II 1, Erwägung 3.6.1; v. 22.3.2013, 139 II 393, Erwägung 4.1.1; v. 26.11.2015, 142 II 135, Erwägung 3.1.

122 Vgl. EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 26 m.V.a. EuGH v. 12.9.1996 – Rs. C-278/94, *Kommission/Belgien*, sowie Rz. 27 m.V.a. EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94, *Asscher*; EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 34 ff. m.V.a. EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*, und EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94, *Asscher*.

123 EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 37 ff.

124 EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, *Gilly*; Verweise in EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 37, 38 und 44.

125 EuGH v. 16.10.2008 – Rs. C-527/06, *Renneberg*; Verweis in EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 37.

126 EuGH v. 12.12.2013, *Imfeld und Garcet*; Verweis in EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, *Bukovansky*, Rz. 37.

127 EuGH v. 16.3.2010 – Rs. C-325/08, *Olympique Lyonnais*, Rz. 38; Verweis in EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 46.

128 EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, *Gilly*, Rz. 30 und 53; i.d.S. auch *Kempermann*, ISR 2014, 241 (242).

129 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06, *Jundt*.

130 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Rz. 21 ff.; EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien*, Rz. 28 ff.; s. auch den Verweis auf diese Rs. in EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06, *Jundt*, Rz. 67.

Urteil *Laboratoires Fournier* im Jahr 2005 vom EuGH behandelt und verworfen.[131] Obwohl der EuGH im Urteil *Radgen* – gleich wie im Urteil *Bukovansky* – nicht näher auf den Stichtag in Art. 16 Abs. 2 FZA eingeht, bestätigt der Verweis auf das Urteil *Jundt* deutlich die ablehnende Haltung des EuGH zu einer statischen Sicht. Allein die Tatsache, dass es zu einem bestimmten inhaltlichen Bereich (wie hier der steuerlichen Forschungs- und Bildungsförderung) zum Stichtag 21.6.1999 noch keine EuGH-Judikatur gab, rechtfertigt keine Schlechterstellung von Sachverhalten mit Bezug zur Schweiz. Die Vorgehensweise des BFH ist in diesem Lichte völkerrechtswidrig.[132] Zweifelhaft bleibt auch nach dem Urteil *Radgen*, wie eine (implizite) Änderung der EuGH-Rechtsprechung nach dem Stichtag im Lichte des Art. 16 Abs. 2 FZA zu behandeln ist.

In diesem Zusammenhang gewinnt jedoch der abschließende Hinweis des EuGH im Urteil *Radgen* Bedeutung, wonach die Auslegung im Urteil *Jundt „auch dem Ziel des Freizügigkeitsabkommens [entspricht]"*. Diese Aussage zeigt, dass die abkommensautonome Auslegung und die EU-konforme Auslegung nach Ansicht des EuGH im Falle der strittigen Rechtslage in *Radgen* ohnehin zum gleichen Ergebnis führt. Mit dieser doppelten Begründung – Verweis auf EuGH-Judikatur zum AEUV sowie auch Ziele des FZA – vermeidet der EuGH eine genauere Auseinandersetzung mit dem Stichtag in Art. 16 Abs. 2 FZA und der zu bevorzugenden Auslegungsmaxime. Diese Aussage im Urteil *Radgen* läuft bei einer Zusammenschau mit den anderen jüngeren Urteilen letztlich auf eine stark ausgeprägte dynamische EU-konforme Auslegung hinaus: Die ältere als auch jüngere EuGH-Judikatur zu den Grundfreiheiten des AEUV hat *nur dann* unberücksichtigt zu bleiben, wenn sie dem Wortlaut, dem Kontext oder den Zielen des FZA zuwiderläuft.[133] Dieser Grundsatz dürfte auch für Änderungen in der EuGH-Rechtsprechung nach dem Stichtag gelten. Diese Vorgehensweise nimmt zwar der Stichtagsregelung in Art. 16 Abs. 2 FZA ihre Bedeutung, ist jedoch aus Gründen der Praktikabilität und Rechtssicherheit zu begrüßen. Da das Schweizer Bundesgericht sich bereits seit dem Jahr 2002 zu einer ähnlich weitgehenden EU-konformen Auslegung des FZA bekennt,[134] vermeidet diese Auslegung durch den EuGH auch ein Auseinanderdriften der Auslegung des FZA durch beide Gerichtsbarkeiten.

IV. Die Möglichkeit der Rechtfertigung

a) Abwägung

Ist der Anwendungsbereich des FZA erfüllt, bleibt weiter zu prüfen, ob eine Beeinträchtigung der durch das FZA gewährleisteten Rechte vorliegt und ob ggf eine Rechtfertigung der Benachteiligung in Betracht kommt. Für die Frage, ob eine Beschränkung oder Diskriminierung der Rechte des FZA gegeben ist, hat eine Orientierung an der EuGH-Judikatur zu erfolgen. Jegliche nationale Maßnahme, die von der Wahrnehmung der Freizügigkeitsrechte abhalten kann, ist demnach rechtfertigungsbedürftig.[135]

Wird eine Ungleichbehandlung festgestellt und eine Gleichbehandlungspflicht auf Basis des FZA für den jeweiligen Staat dem Grunde nach bejaht, ist als nächster Schritt zu prüfen, ob die Rechte des FZA einer Einschränkung aus wichtigen Gründen des Allgemeininteresses zugänglich sind. Nach Anh. I Art. 5 Abs. 1 FZA dürfen die Rechte des FZA *„**nur** durch Maßnahmen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt sind, eingeschränkt werden."* Lediglich für die Rechte des Dienstleistungserbringers erlaubt das FZA ausdrücklich auch eine Einschränkung aus *„zwingenden Gründen des Allgemeininteresses"*.[136] Für die Grundfreiheiten des EGV hat der EuGH schon vor 1999 anerkannt, dass es – neben den im EGV explizit genannten – weitere ungeschriebene Rechtfertigungsgründe gibt.[137] Der EGV, bzw. nunmehr der AEUV, sieht zumindest für einen Teil der Grundfreiheiten eine sehr ähnliche Formulierung wie Anh. I Art. 5 Abs. 1 FZA vor: für den Warenverkehr in Art. 36 AEUV (ex-Art. 30 EGV),[138] für die Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art. 45 Abs. 3 AEUV (ex-Art. 39

131 EuGH v. 10.3.2005 – Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Rz. 23. Das vorlegende FG Baden-Württemberg sieht in dieser Rechtsprechung lediglich eine Präzisierung und keine Neuerung im Verhältnis zum Stichtag 21.6.1999 (FG Baden-Württemberg v. 15.7.2015, – 14 K 1229/13).

132 BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10: Der BFH berief sich in diesem Erkenntnis maßgeblich auf die Tatsache, dass es zur Rechtsfrage des Betriebsausgabenabzugs bei beschränkter Steuerpflicht vor dem Jahr 2000 noch kein EuGH-Urteil gab.

133 Vgl. *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (167). So auch das Schweizerische Bundesgericht v. 4.11.2003, 130 II 1, Erwägung 3.6.4: Bestimmungen des FZA sind *„im gleichen Sinne auszulegen"*, solange *„keine stichhaltigen Gründe ersichtlich [sind], diese Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens in einem anderen […] Sinne anzuwenden"*; ebenso Schweizerisches Bundesgericht v. 26.11.2015, 142 II 135, Erwägung 3.1: Von der Auslegung des EuGH in jüngeren Judikaten nach dem 21.6.1999 wird nur bei *„triftigen Gründen"* abgewichen.

134 Schweizerisches Bundesgericht v. 9.8.2002, 1 128 V 315, Erwägung 1c und d; bestätigt u.a. in den Urteilen v. 4.11.2003, 130 II 1, Erwägung 3.6.1 bis 3.6.4; v. 22.3.2013, 139 II 393, Erwägung 4.1.1; v. 26.11.2015, 142 II 135, Erwägung 3.1.

135 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 52: Die Freizügigkeit des FZA ist hinreichend *„beeinträchtigt, wenn ein Staatsangehöriger eines Vertragsstaats in seinem Herkunftsland einen Nachteil allein deshalb erlitte, weil er sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat"*, EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 43–44: Die *„unterschiedliche steuerliche Behandlung der gebietsansässigen deutschen Steuerpflichtigen je nach der Quelle ihrer Einnahmen [im In- oder Ausland] kann gebietsansässige deutsche Steuerpflichtige davon abhalten, ihre Freizügigkeitsrechte auszuüben"*.

136 Anh. I Art. 22 Abs. 4 FZA.

137 Die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems wurde bspw. in der Rs. *Bachmann* akzeptiert (EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Rz. 21 ff.).

138 Art. 36 AEUV: *„Die Bestimmungen der Art. 34 und 35 stehen Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrverboten oder -beschränkungen nicht entgegen, die aus Gründen der öffentlichen Sittlichkeit, Ordnung und Sicherheit, zum Schutze der Gesundheit und des Lebens von Menschen, Tieren oder Pflanzen, des nationalen Kulturguts von künstlerischem, geschichtlichem oder archäologischem Wert oder des gewerblichen und kommerziellen Eigentums gerechtfertigt sind."*

Abs. 3 EGV)[139] und für die Niederlassungsfreiheit in Art. 52 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 46 EGV)[140, 141]. Lediglich das Wort *„nur"* fehlt in den Bestimmungen des EGV bzw. nunmehrigen AEUV. Ob dieser Unterschied im Wortlaut einen Abgang von Art. 16 Abs. 2 FZA rechtfertigen kann, erscheint zweifelhaft.

Hervorzuheben ist zudem, dass das FZA neben Anh. I Art. 5 Abs. 1 FZA auch eine spezielle Bestimmung enthält, die auf weitere Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht schließen lässt.[142] So sind die Vertragsparteien nach Art. 21 Abs. 2 FZA berechtigt *„bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden."* Zudem dürfen die Mitgliedstaaten nach Art. 21 Abs. 3 FZA *„Maßnahmen [anwenden], um […] die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern."* Diese Bestimmungen erinnern sehr stark an die Ausnahmebestimmungen für den Kapitalverkehr in Art. 65 Abs. 1 lit. a und b AEUV (ex-Art. 58 Abs. 1 EGV bzw ex-Art. 73d Abs. 1 EGV). Zu diesen Bestimmungen, die erst im Rahmen des Vertrags von Maastricht in den EGV aufgenommen wurden, stellte der EuGH in der Rs. *Verkooijen* im Jahr 2000 fest (also kurz nach dem relevanten Stichtag), dass sie nur die bereits bestehende Rechtsprechung kodifizieren und ihnen daher keine eigenständige Bedeutung zukommt.[143] Unter Rückgriff auf Judikatur vor dem 21.6.1999[144] hob der Gerichtshof hervor, dass Ungleichbehandlungen auch zuvor bereits zulässig sein konnten, wenn die Situationen nicht objektiv vergleichbar waren oder die Ungleichbehandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden konnte.[145]

Vor diesem Hintergrund sollten Ungleichbehandlungen im Bereich des Steuerrechts auch im Rahmen des FZA einer Rechtfertigung durch andere Gründe als jener in Anh. I Art. 5 Abs. 1 FZA zugänglich sein.[146] Der Wortlaut der Bestimmungen des FZA trifft hier keine deutlichen Abweichungen, die einen Abgang von Art. 16 Abs. 2 FZA rechtfertigen. Zudem bietet auch Art. 21 Abs. 2 und 3 FZA eine geeignete Rechtsgrundlage, um im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung weitere Rechtfertigungsgründe zu akzeptieren.

b) EuGH-Judikatur

Der EuGH prüfte bis zum Urteil *Radgen* in all seinen Urteilen zum FZA keine Rechtfertigungsgründe. In der Rs. *Graf und Engel* zur FZA-Niederlassungsfreiheit betonte der EuGH sogar noch, dass die *„in Art. 5 Abs. 1 des Anhang I des Abkommens* ***abschließend*** *aufgeführten Gründe als Rechtfertigungsgründe […] eng auszulegen [sind]."*[147] Auch in der Rs. *Ettwein* im Jahr 2013 ließ der EuGH eine Prüfung von Rechtfertigungsgründen missen, obwohl dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der wirksamen steuerlichen Kontrolle durchaus Bedeutung zukam.[148] Im Schrifttum wurde aus dieser Rechtsprechung abgeleitet, dass der EuGH im Rahmen des FZA keine ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe akzeptiert.[149]

Das Urteil *Radgen* brachte hier jedoch eine Kehrtwende: In dieser Rechtssache bestätigte der EuGH ohne ausführlichere Erläuterungen, dass Ungleichbehandlungen im Rahmen des FZA einer Rechtfertigung durch weitere – im FZA nicht genannte – Gründe zugänglich sind. Der EuGH leitete seine Ausführungen mit einem Verweis auf die spezielle Vorschrift des Art. 21 Abs. 2 FZA ein und vermied jegliche Aussage zu Anh. I Art. 5 Abs. 1 FZA sowie seiner diesbezüglich konträr anmutenden Ausführungen im Urteil *Graf und Engel*.[150] Im Anschluss prüfte der EuGH – unter Verweis auf seine EuGH-Judikatur zum AEUV, jedoch ohne auf Art. 16 Abs. 2 FZA hinzuweisen – die Rechtfertigungsgründe der Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung sowie der Wahrung der Kohärenz.[151] Auf Basis des Urteils *Radgen* steht daher einwandfrei fest, dass die Grundfreiheiten des FZA einer Rechtfertigung durch ungeschriebene Gründe im Allgemeininteresse zugänglich sind und die EuGH-Judikatur zum AEUV hierfür heranzuziehen ist. Auch dieses Ergebnis erzielt der EuGH ohne sich eindeutig für eine abkommensautonome oder EU-konforme Auslegung zu entscheiden.

V. Die Bedeutung von Amts- und Vollstreckungshilfe

1. Drittstaatsjudikatur des EuGH

Bejaht man die Möglichkeit einer Rechtfertigung dem Grunde nach, stellt sich die Frage, ob im Rahmen des

139 Art. 45 Abs. 3 AEUV: *„Sie [die Arbeitnehmerfreizügigkeit] gibt – vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen – den Arbeitnehmern das Recht: […]".*

140 Art. 52 Abs. 1 AEUV: *„Dieses Kapitel [Niederlassungsfreiheit] und die auf Grund desselben getroffenen Maßnahmen beeinträchtigen nicht die Anwendbarkeit der Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die […] aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt sind."*

141 Für die Dienstleistungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit gibt es keine vergleichbaren Vorschriften.

142 Vgl. i.d.S. auch *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (173 f.).

143 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Rz. 43 f.

144 Der EuGH berief sich auf folgende Urteile: EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*; EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, und EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien.*

145 Demfolgend Art. 21 Abs. 2 und 3 FZA ebenso als klarstellend sehend *Jung*, European Taxation 2007, 508 (521).

146 Vgl. so auch *Hinny*, IFF – Forum für Steuerrecht 2004, 165 (173 f.).

147 EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-506/10, *Graf und Engel*, Rz. 33.

148 S. Abschnitt V.2.b). Dies könnte womöglich dadurch bedingt sein, dass die Parteien keine Rechtfertigungsgründe vorgebracht hatten (vgl. *CFE*, European Taxation 2014, 87 ((91)).

149 Vgl. *Cloer/Vogel*, DB 2013, 1141 (1144); *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 (534).

150 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 45.

151 EuGH v. 21.9.2016 – Rs. C-478/15, *Radgen*, Rz. 50 ff.

FZA die vom EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit etablierten Grundsätze für Drittstaaten zur Anwendung kommen oder aber die großzügigeren Grundsätze für Binnenmarktsfälle heranzuziehen sind. Auf Basis der Stichtagsregelung in Art. 16 Abs. 2 FZA bestünde eine Berücksichtigungs*pflicht* der Grundsätze der Drittstaatsjudikatur, wenn sich der jeweilige Rechtfertigungsgrund und die damit verbundene Verhältnismäßigkeitsprüfung bereits in der EuGH-Judikatur vor dem Stichtag 21.6.1999 hinreichend abgezeichnet hatte. Darüber hinaus ist die nach dem Stichtag ergangene Drittstaatsjudikatur – bestätigt durch die Rs. *Radgen* – aber auch dann zu berücksichtigen, wenn die Übertragung der Drittstaatsjudikatur dem Wortlaut und den Zielen des FZA nicht widerspricht. Im Rahmen dieser abkommensautonomen Auslegung ist insbesondere auf die Bestimmungen des Art. 21 Abs. 2 und Abs. 3 FZA Bedacht zu nehmen, aus der sich Rechtfertigungsgründe ableiten lassen.

Beispielhaft soll im Rahmen dieses Beitrags der Frage nachgegangen werden, ob Steuervorteile auch im Rahmen der Freizügigkeitsrechte des FZA vom Bestehen einer Amts- und Vollstreckungshilfevereinbarung abhängig gemacht werden können, wie der EuGH dies seit dem Jahr 2009 in ständiger Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit erarbeitet hat (s. Abschnitte V.2.a) und V.3.a). Im Unterschied zur Kapitalverkehrsfreiheit würde eine derartige Voraussetzung auf Basis des FZA aufgrund seiner beidseitigen Verbindlichkeit sowohl von Seiten der Schweiz als auch von Seiten der Mitgliedstaaten gefordert werden können.

2. Amtshilfe

a) EuGH-Judikatur zu Drittstaatssachverhalten

Der EuGH geht beginnend mit der Rs. *A* im Jahr 2009 in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Kapitalbewegungen iVz Drittstaaten in einem anderen *„rechtlichen Rahmen"* ablaufen als Kapitalbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten.[152] Dieser andere *„rechtliche Rahmen"* besteht im fehlenden *„Rahmen der Zusammenarbeit"*:[153] dem Harmonisierungsstandard in der EU nach Maßgabe der Amtshilfe-RL[154] sowie der Beitreibungs-RL[155]. Unterliegt der Drittstaat keinen vergleichbaren Verpflichtungen, sind die Mitgliedstaaten berechtigt, einen Steuervorteil zu versagen und den Drittstaatssachverhalt einer Diskriminierung zu unterwerfen, da die „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle"[156] und/oder die „Wirksamkeit des Steuersystems"[157] nicht sichergestellt ist.

Über längere Zeit erweckte der EuGH den Eindruck, dass die Mitgliedstaaten bei jeglichem Steuervorteil iVz Drittstaaten eine Amtshilfe-Vereinbarung zum Informationsaustausch als Anwendungsvoraussetzung vorsehen können.[158] Auch eine kohärente Ausgestaltung forderte der EuGH nicht.[159] Der EuGH schien sich damit auf die Seite der OECD zu stellen, die in derselben zeitlichen Phase begann, politischen Druck aufzubauen und Staaten „ermunterte", Abkommen zum Informationsaustausch für Steuerzwecke zu schließen.[160]

Das Urteil *Welte* aus dem Jahr 2013 deutet jedoch an, dass sich der EuGH zukünftig von dieser restriktiven

152 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, *A*, Rz. 36; EuGH v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Rz. 69; EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rz. 46; EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Rz. 65 und 119.

153 EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rz. 41.

154 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799, ABl. Nr. L 64 vom 11.3.2011, S. 1–12; Verweis in EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, *A*, Rz. 61; EuGH v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Rz. 69 ff.; EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rz. 46 ff.; EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Rz. 65 ff. und 119 ff.

155 Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. Nr. L 84 vom 31.3.2010, S. 1–12; Verweis in EuGH v. 5.5.2011 – Rs. C-267/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 55; EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 49 f.

156 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, *A*, Rz. 54 ff.; EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 42 ff.

157 EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09, *Kommission/Spanien*, Rz. 35 ff.

158 Vgl. z.B. EuGH v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Rz. 69 ff.; EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rz. 44; EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-48/11, *A Oy*, Rz. 36. Ein Beispiel für den für die Mitgliedstaaten großzügigen Ansatz ist die Rs. *Kommission/Portugal*: Der Generalanwalt betonte, dass die Bestimmungen der Amtshilfe-RL in diesem Fall *„kaum von Nutzen zu sein scheinen"* (GA *Mengozzi*, Schlussanträge v. 25.5.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Nr. 60 und 61). Dennoch wies der EuGH pauschal daraufhin, dass es verhältnismäßiger sei, die Befreiung zumindest jenen Fonds zu gestatten, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Portugal ein zur Amts- und Vollstreckungshilfe-RL gleichwertiges Abkommen geschlossen hat (EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 50). Vgl. *Spies*, Intertax 2012, 518 (519 ff.).

159 EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, Rz. 71: Österreich setzte für die Befreiung von Inbound -Dividenden aus Beteiligungen unter 10 % ein Amtshilfe-Abkommen voraus. Dividenden aus Beteiligungen über 10 % waren jedoch auch ohne ein derartiges Abkommen steuerbefreit. Der EuGH kam zum Ergebnis, dass es einem Mitgliedstaat *„grundsätzlich* ***freisteht****, die Befreiung der Dividenden von Gesellschaften, die in einem dem EWR angehörenden Drittstaat ansässig sind, vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit diesem Staat abhängig zu machen."* Die Verhältnismäßigkeit einer solchen Regelung werde *„nicht allein dadurch in Frage gestellt"*, dass ein Mitgliedstaat dasselbe Erfordernis für Beteiligungen von über 10 % nicht vorsieht (anders GA *Kokott*, Schlussanträge v. 11.11.2010 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, Nr. 101 f.). Widersprüchlich jedoch EuGH v. 11.6.2009 – Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rz. 49 f.; vgl. *Prechtl-Aigner*, SWK 2011, 389 (391); *Simader*, SWI 2011, 244 (246 f.).

160 Vgl. i.d.S. *Lang*, European Taxation 2012, 199 (200).

Rechtsprechungslinie abwenden könnte. Deutschland versuchte die Versagung eines erhöhten Freibetrags für Erbschaften, an denen nur in Drittstaaten (in diesem Fall der Schweiz) ansässige Personen beteiligt sind, durch die Notwendigkeit der Wahrung der wirksamen steuerlichen Kontrolle zu rechtfertigen, da von der Schweiz mangels hinreichender Amtshilfe-Regelung die notwendigen Unterlagen nicht angefordert werden könnten.[161] Dieses Vorbringen akzeptierte der EuGH jedoch nicht: *„[D]ie von der deutschen Regierung angeführten Auskünfte, die insbesondere Erbscheine und durch die Standesbeamten des Staates der Nachlasseröffnung ausgestellte Schriftstücke betreffen, [können]* ***von den Erben*** *oder* ***gegebenenfalls*** *den Steuerbehörden dieses Staates im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* ***übermittelt werden*** *und bedürfen in der Regel* ***keiner komplexen Beurteilung.“***[162] Im Gegensatz zur Rs. *Etablissements Rimbaud*[163] scheint der EuGH in der Rs. *Welte* dem Steuerpflichtigen auch im Drittstaatssachverhalt eine Nachweismöglichkeit bei fehlender Amtshilfeverpflichtung[164] als gelinderes Mittel zuzugestehen.[165]

Zusätzlich verwies der EuGH auch auf die Notwendigkeit einer kohärenten Ausgestaltung: So betonte der Gerichtshof, dass Deutschland den höheren Freibetrag gewährt, wenn nur der Erblasser in der Schweiz ansässig ist: Auch bei einer derartigen Erbschaft *„bedarf es jedoch – genau wie bei der, um die es im Ausgangsverfahren geht – der Prüfung von Angaben, die einen in einem Drittland wohnenden Erblasser betreffen“*. Deutschland könne sich daher für den vergleichbaren Fall, dass sowohl Erbe als auch Erblasser in einem Drittstaat ansässig sind, nicht auf den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle berufen.[166] Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung außerhalb des Steuerrechts (insbesondere im Glückspielrecht) prüft der EuGH in ständiger Rechtsprechung, ob ein Ziel im nationalen Recht *„in kohärenter und systematischer Weise“* verfolgt wird.[167] Mit der strengen Prüfung im Urteil *Welte* begibt sich der EuGH daher nicht auf neues Terrain, sondern überträgt lediglich seine Rechtsprechung zu anderen Rechtsbereichen konsequent auch auf das Steuerrecht. Diese Pflicht zur kohärenten Ausgestaltung überzeugt: Wenn ein Mitgliedstaat in seiner nationalen Regelung selbst zu erkennen gibt, dass eine Amtshilfe-Vereinbarung für die Gewährung eines Steuervorteils nicht erforderlich ist, so sollte dieser Mitgliedstaat nicht berechtigt sein, diese Voraussetzung willkürlich bei bestimmten Drittstaaten oder bestimmten Personen dennoch zu verlangen.

Diese strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung des Urteils *Welte* findet sich auch im Urteil *Petersen*, ebenfalls aus dem Jahr 2013. In dieser Rechtssache versuchte Deutschland die Versagung des Steuervorteils in Form der Steuerbefreiung für Tätigkeiten im Rahmen der Entwicklungshilfe dadurch zu rechtfertigen, dass mit dem Tätigkeitsstaat keine Amtshilfe-Abkommen bestand. Der EuGH lehnte dieses Vorbringen ab, da die die nationale Regelung *„die Gewährung eines Steuervorteils […] nicht von der Erfüllung von Bedingungen abhängig [zu machen scheint], deren Einhaltung* ***nur in der Weise*** *nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittstaats eingeholt werden.“*[168]

Auf Basis dieser jüngeren Rechtsprechung kann die Voraussetzung einer Amtshilfe-Verpflichtung bei Steuervorteilen in Drittstaatssachverhalten im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit somit nur dann verlangt werden, wenn die Amtshilfe-Vereinbarung für die Überprüfung von Informationen tatsächlich erforderlich ist *und* der Mitgliedstaat diese Voraussetzung in kohärenter Weise für alle vergleichbaren Drittstaatssachverhalte gleichermaßen vorsieht.

---

161 EuGH v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, Rz. 62.

162 EuGH v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, Rz. 64.

163 EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rz. 49; anders im Binnenmarkt EuGH v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05, *ELISA*, Rz. 93 ff.

164 Im Verfahren war strittig, ob die Amtshilfe-RL in Binnenmarktsfällen für den fraglichen Zeitpunkt eine geeignete Grundlage für den Austausch von Informationen für Erbschaftsteuerzwecke geboten hätte (dies offenbar verneinend GA *Mengozzi*, Schlussanträge v. 12.6.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, Nr. 75). Nach Auffassung des GA *Mengozzi* ist ein Informationsaustausch für die notwendigen Dokumente zwischen den Behörden auf Basis des Art. 13 DBA Deutschland-Schweiz für Erbschaftsteuerzwecke denkbar (vgl. GA *Mengozzi*, Schlussanträge v. 12.6.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, Nr. 76). Der EuGH setzte sich mit dieser Auffassung nicht näher auseinander, sondern erwähnte allg. bilaterale Abkommen als Überprüfungsmöglichkeit mit dem Zusatz *„gegebenenfalls“* (*„if necessary“*). Im Unterschied zu anderen Drittstaatsurteilen (s. z.B. EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-48/11, *A Oy*, Rz. 37; EuGH v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12, *Emerging Markets*, Rz. 105), trug der EuGH dem nationalen Gericht nicht auf, zu überprüfen, ob das bilaterale Abkommen den Austausch der relevanten Informationen ermöglicht. Dies spricht – in Kombination mit dem Argument zur fehlenden „Komplexität“ der notwendigen Daten – dafür, dass der EuGH ein Auskunftsersuchen an einen anderen Staat für die Überprüfung der Informationen nicht als notwendig erachtete, sondern den Nachweis des Steuerpflichtigen allein als hinreichend sah, unabhängig davon, ob ein Amtshilfe-Abkommen besteht oder nicht (vgl. i.d.S. offenbar auch *Binder/Pinetz*, EC Tax Review 2014, 324 (329 f.)). Diese Auffassung kann jedoch auch in Frage gestellt werden: So hätte der EuGH für zukünftige Fälle zumindest die Möglichkeit, das Ergebnis der Rs. *Welte* (Nachweismöglichkeit zugunsten des Steuerpflichtigen) und den Unterschied zur Rs. *Etablissements Rimbaud* dadurch zu erklären, dass in der Rs. *Welte* ein bilaterales Abkommen zum Informationsaustausch zwischen Deutschland und der Schweiz bestand.

165 Keinen Widerspruch zur früheren Rspr. erkennend *Binder/Pinetz*, EC Tax Review 2014, 324 (329 f.).

166 EuGH v. 17.10.2013 – Rs. C-181/12, *Welte*, Rz. 65–67.

167 Vgl. für viele EuGH v. 10.3.2009 – Rs. C-169/07, *Hartlauer*, Rz. 55; EuGH v. 8.9.2009 – Rs. C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International*, Rz. 61; EuGH v. 6.10.2009 – Rs. C-153/08, *Kommission/Spanien*, Rz. 38; EuGH v. 8.9.2010 – Rs. C-316/07, C-358/07 bis C-360/07, C-409/07 und C-410/07, *Stoß ua*, Rz. 88; EuGH v. 8.9.2010 – Rs. C-46/08, *Carmen Media Group*, Rz. 64 ff. Vgl. dazu auch GA *Kokott*, Schlussanträge v. 11.11.2010 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, Nr. 63. In diese Richtung zudem auch bereits EuGH v. 11.6.2009 – Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rz. 49 f.

168 EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-544/11, *Petersen*, Rz. 57.

b) Bedeutung für das FZA

Fraglich ist, ob und in welcher Form diese Rechtsprechung zur Wirkung der Grundfreiheiten in Drittstaatssachverhalt auf die Personenfreizügigkeitsrechte des FZA übertragen werden kann oder muss. Hierzu ist zunächst ein historischer Blick auf die EuGH-Judikatur vor dem Stichtag 21.6.1999 zu werfen. Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der wirksamen steuerlichen Kontrolle hat seine Wurzeln in EuGH-Urteilen vor dem relevanten Stichtag. So hatte Deutschland in der Rs. *Schumacker* im Jahr 1995 vorgebracht, dass die Erstreckung des Splitting-Verfahrens auf gebietsfremde „*verwaltungstechnische Schwierigkeiten*" mit sich brächte. Dieses Vorbringen akzeptierte der EuGH nicht, sondern entgegnete, dass die Amtshilfe-RL genügend Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Auskünfte von ausländischen Behörden bietet.[169] In *Futura Participations* im Jahr 1997 betonte der Gerichtshof sogar, dass er bereits „*wiederholt entschieden [hat], dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann*".[170] Das erste Urteil, in dem der EuGH eine Ungleichbehandlung aufgrund der Wahrung wirksamer steuerlicher Kontrolle mangels Geltung eines vergleichbaren „Rahmens der Zusammenarbeit" iVz einem Drittstaat tatsächlich hinnahm, war zwar das Drittstaats-Urteil in der Rs. *A* im Jahr 2009.[171] Die Grundzüge dieser Judikatur waren aber bereits hinreichend vor dem Jahr 1999 absehbar.[172]

Selbst wenn eine Berücksichtigungs*pflicht* des Rechtfertigungsgrunds der Wahrung wirksamer steuerlicher Kontrolle auf Basis der Bestimmung in Art. 16 Abs. 2 FZA mangels einschlägiger EuGH-Judikatur bis zum Jahr 1999 verneint wird, so bietet Art. 21 Abs. 3 FZA jedenfalls eine ausreichende Rechtsgrundlage, um einen derartigen Rechtfertigungsgrund auch im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung des FZA zuzulassen.[173] Das Ziel des FZA ist zwar die Förderung der Freizügigkeit von Personen, jedoch haben die Vertragsparteien auf Basis des Art. 21 Abs. 3 FZA weiterhin das Recht, Maßnahmen zur effizienten Steuererhebung zu treffen. Die Berücksichtigung der jüngeren Judikatur widerspricht daher nicht dem FZA. Die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten sind daher im Rahmen des Anwendungsbereichs des FZA dem Grunde nach berechtigt, als Voraussetzung für Steuervorteile das Bestehen eines Amtshilfe-Abkommens zum Informationsaustausch zu verlangen.[174]

Entgegen dieser Vermutung prüfte der EuGH in der Rs. *Ettwein*, das die gleiche deutsche Rechtslage wie das Binnenmarktsurteil *Schumacker* aber im Verhältnis zur Schweiz auf Basis des FZA betraf, keine Rechtfertigungsgründe.[175] Vielmehr verpflichtete der EuGH Deutschland im Ergebnis dazu, das Splitting-Verfahren auch in der Schweiz wohnhaften deutschen Staatsbürgern zu gewähren, obwohl für den Zeitraum des Ausgangssachverhalts kein Amtshilfe-Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz in Kraft war, das Deutschland die Möglichkeit gegeben hätte, Auskünfte von den Schweizer Behörden zu erlangen.[176] Obgleich der EuGH im Urteil *Ettwein* das Urteil *Schumacker* zitiert, ging er nicht auf die darin diskutierten „*verwaltungstechnischen Schwierigkeiten*" ein. Die Hintergründe hierfür sind unklar.[177]

Das Ergebnis des EuGH ist – trotz mangelnder Begründung – aber dennoch mit dem FZA vereinbar, unabhängig davon, welcher Auslegungsmaxime der Vorzug gegeben wird. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung des FZA ist nämlich zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige auch bei fehlendem Amtshilfe-Abkommen in der Lage sein kann, selbst alle notwendigen Nachweise zu erbringen.[178] Das vorlegende FG Baden-Württemberg betonte in der Vorlageentscheidung, dass das Ehepaar Ettwein genügend Informationen vorgelegt hatte und ein Amtshilfeersuchen daher nicht notwendig sei.[179] Das Urteil *Ettwein* spricht daher dafür, dass den Steuerpflichtigen im Anwendungsbereich des FZA eine Nachweismöglichkeit als gelinderes Mittel zur kategorischen Versagung bei fehlender Amtshilfe-Verpflichtung zu gewähren ist.[180] Diese zugunsten der Steuerpflichtigen großzügige Ansicht bestätigt sich auch im Urteil *Radgen*: Auch in dieser Rechtssache prüfte der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der wirksamen steuerlichen Kontrolle nicht, obwohl für den Nachweis von Voraussetzungen der nationalen Steuerbefreiung durchaus die Mithilfe der Schweizer Behörden notwendig sein könnte.[181]

---

169 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*, Rz. 45; ähnlich auch EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Rz. 18 ff.; EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, *Futura*, Rz. 41.

170 EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, *Futura*, Rz. 31 unter Hinweis auf das nicht-steuerrechtliche EuGH-Urteil 20.2.1979, 120/78, *Rewe-Zentral – Cassis de Dijon*, Rz. 8, in der dieser Rechtfertigungsgrund jedoch nur am Rande erwähnt wird.

171 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, *A*.

172 Vgl. so auch *Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (431 ff.).

173 Vgl. Schweizerisches Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägungen 5.5 bis 5.5.2.

174 In diesem Sinne auch das Schweizerische Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 5.5.2.

175 Kritisch *Cloer/Vogel*, DB 2013, 1141 (1144).

176 Vgl. zur fehlenden Amtshilfe-Verpflichtung FG Baden-Württemberg v. 7.11.2011 – 3 K 3752/10; dies ebenso erkennend *CFE*, European Taxation 2014, 87 (91).

177 Kritisch *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 (534); *Cloer/Vogel* leiten daraus ab, dass der EuGH keine ungeschriebene Rechtfertigungsgründe im FZA akzeptieren dürfte (*Cloer/Vogel*, DB 2013, 1141 (1144); *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 (534)). Die CFE bringt vor, dass der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der effektiven Steuerkontrolle womöglich von den Parteien lediglich nicht vorgebracht worden war (*CFE*, European Taxation 2014, 87 (91); kritisch dazu *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 (534)).

178 Vgl. hierzu auch *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (717). Eine derartige Auslegung unterstützend *CFE*, European Taxation 2014, 87 (91). A.A. offenbar das Schweizerische Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 5.5.2.

179 FG Baden-Württemberg v. 7.11.2011 – 3 K 3752/10.

180 Vgl. *CFE*, European Taxation 2014, 87 (91).

181 Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 26 EStG stellt Anforderungen an die Art. der Tätigkeit, die Person des Auftraggebers sowie auch die Höhe der Einkünfte. Diese Voraussetzungen müssen von den Steuerbehörden überprüft

Diese Vorgehensweise des EuGH in *Ettwein* und *Radgen* lässt sich sowohl durch eine statische, eine dynamische sowie eine rein abkommensautonome Auslegung untermauern. Die Frage der Amtshilfe ist damit ein Anwendungsfall, in der der EuGH von seiner doppelten Begründung – EuGH-Judikatur zum AEUV und Ziele des FZA – weiterhin Gebrauch machen könnte.

Im Rahmen einer strengeren statischen Sicht ist ein Blick auf die Judikatur vor dem Stichtag zu werfen: In seinen (Binnenmarkts-)Urteilen vor dem 21.6.1999 hob der EuGH mehrmals die Nachweismöglichkeiten des Steuerpflichtigen – auch bei fehlender Auskunftsverpflichtung auf Basis der Amtshilfe-RL – als gelinderes Mittel hervor: Selbst wenn eine Zusammenarbeit der Finanzbehörden in bestimmten Sachverhalten nicht vorgesehen ist, so würde dies *„die beteiligten Finanzbehörden [nicht] daran hindern, vom Betroffenen die für erforderlich gehaltenen Belege zu verlangen und gegebenenfalls den [Steuervorteil] bei Nichtvorlage dieser Belege zu verweigern"*.[182] Im Rahmen der Drittstaatsjudikatur zur Kapitalverkehrsfreiheit judizierte der EuGH in der Rs. *Etablissements Rimbaud* im Jahr 2010 zwar, dass der Steuerpflichtige bei fehlender Amtshilfe-Verpflichtung kein Recht hat, Nachweise selbst vorzulegen und relativierte dies erst in der Rs. *Welte* im Jahr 2013 wieder.[183] Eine Berücksichtigungs*pflicht* dieser Judikatur auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA ist jedoch aufgrund der impliziten Änderung der Rechtsprechung abzulehnen.

Im Rahmen einer dynamischen Interpretation könnte der EuGH die notwendigen Informationen in der Rs. *Ettwein* und *Radgen* zudem auch als nicht „komplex" i.S.d. Urteils *Welte* bewertet und deshalb ein Amtshilfe-Abkommen für nicht erforderlich erachtet haben.[184] Eine derartige dynamische Auslegung ist zulässig, da die Berücksichtigung dieser jüngeren Urteile durch Art. 16 Abs. 2 FZA nicht verboten wird und eine Orientierung an dieser Judikatur auch den Zielen des FZA nicht entgegenstehen dürfte.

Schließlich könnte die Möglichkeit des Nachweises durch den Steuerpflichtigen als gelinderes Mittel auch auf Basis einer rein abkommensautonomen Auslegung des FZA erzielt werden. Im Unterschied zur Kapitalverkehrsfreiheit, die nur eine einseitige Verpflichtung für die EU-Mitgliedstaaten entfaltet, kommt den Freizügigkeitsrechten des FZA sowohl auf Seiten der Schweiz als auch der EU-Mitgliedstaaten Bindungswirkung zu. Diese beidseitige Bindung kann für eine großzügigere Auslegung zugunsten der Steuerpflichtigen ins Treffen geführt werden.[185] Die zunächst in der Judikatur vorgenommene, allgemeine Knüpfung von Steuervorteilen an das Bestehen einer Amtshilfe-Verpflichtung im Rahmen der Drittstaatsjudikatur zur Kapitalverkehrsfreiheit führt zu einem Anreiz für Drittstaaten, den Wünschen der EU-Mitgliedstaaten zu entsprechen und Amtshilfeabkommen zu schließen.[186] Diese Auslegung dient aber zugleich auch der Begrenzung der einseitig zu Lasten der Mitgliedstaaten wirkenden Verpflichtung des Art. 63 AEUV. Im Rahmen des beidseitig verbindlichen FZA erscheint eine derart politisch motivierte Auslegung weniger überzeugend. In diesem Sinne gewährt der EuGH auch bei Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zweier Mitgliedstaaten (beidseitige Bindung) dem Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit zum Ausgleich von fehlenden Amtshilfe-Vereinbarungen.[187]

Ein Steuervorteil kann daher im Anwendungsbereich des FZA beim Fehlen einer Amtshilfe-Vereinbarung zum Informationsaustausch zwischen der Schweiz und dem EU-Mitgliedstaat nicht generell versagt werden. Dem Steuerpflichtigen ist als gelinderes Mittel die Möglichkeit der Erbringung der erforderlichen Nachweise einzuräumen. Zusätzlich dürfte auch den jüngsten Überlegungen des EuGH zur kohärenten Ausgestaltung Bedeutung zukommen.[188] Dieses Ergebnis lässt sich sowohl aus Art. 16 Abs. 2 FZA als auch aus dem Kontext des FZA selbst ableiten.

3. Vollstreckungshilfe

a) EuGH-Judikatur zu Drittstaatssachverhalten

Zur Frage, wann und ob Mitgliedstaaten auch das Bestehen einer völkerrechtlichen Verpflichtung bei der Unterstützung zur Vollstreckung von Steuern als Voraussetzung für einen Steuervorteil bei Kapitalvorgängen iVz Drittstaaten vorsehen können, gibt es eine geringere Anzahl an relevanten EuGH-Urteilen. Alle bedeutenden Urteile wurden nach dem relevanten Stichtag 21.6.1999 erlassen.

Vollstreckungshilfe darf nach Auffassung des EuGH nur für Steuervorteile von Gebietsfremden (Inbound-Sachverhalte) als Voraussetzung verlangt werden.[189] In einem Urteil gegen Spanien im Jahr 2012 stellte der EuGH allgemein fest, dass die sofortige Erhebung einer Wegzugsteuer beim Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen EWR-Mitgliedstaat zulässig ist, wenn zu diesem Staat kein Amts- und Vollstreckungshilfe-Abkommen besteht.[190] Im Jahr 2013 konkretisierte der EuGH die-

werden können.

182 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Rz. 20; ähnlich EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-254/08, *Futura*, Rz. 39; kurz nach dem relevanten Stichtag: EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-254/97, *Baxter*, Rz. 19. Dies ignorierend Schweizerisches Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 5.5.2.

183 S. Abschnitt V.2.a).

184 S. Abschnitt V.2.a).

185 Vgl. i.d.S. *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (717). A.A. Schweizerisches Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 5.5.2: Die Drittstaatsjudikatur zur Amtshilfe-Verpflichtung im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit *„[gelte] umso mehr im Rahmen des FZA"*.

186 Vgl. *Lang*, SWI 2012, 67 (69); *Lang*, European Taxation 2012, 199 (200).

187 EuGH v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05, *ELISA*, Rz. 93 ff.

188 S. Abschnitt V.2.a).

189 Grundlegend EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, Rz. 73 f.

190 EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09, *Kommission/Spanien*, Rz. 96 und 99. Weiters hielt der Gerichtshof in einem Urteil gegen Portugal im Jahr 2011 fest, dass Portugal berechtigt ist, die Quellensteuerbefreiung für Dividenden an EWR-Pensionsfonds vom Bestehen eines Amts- und Vollstreckungshilfe-Abkommens abhängig zu machen (EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 49 und 50). Ähnlich auch zu der Pflicht einen inländischen Steuervertreter zu bestellen: EuGH v. 5.5.2011 – Rs. C-267/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 55–57.

sen Grundsatz: Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland durch eine (auch nach der Überführung weiterhin) gebietsansässige Person ist die Voraussetzung eines Vollstreckungshilfe-Abkommen überschießend, da in diesen Fällen der gebietsansässige Steuerpflichtige direkt belangt werden kann.[191]

Eine Vollstreckungshilfe-Vereinbarung kann zudem nicht bei jeder Bestimmung, die gebietsfremde Steuerpflichtige betrifft, als Voraussetzung verlangt werden. Vollstreckungshilfe ist im Lichte des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nur für jene Steuervorteile als Voraussetzung anzuerkennen, deren Erstreckung auf gebietsfremde Personen Vollstreckungsschwierigkeiten mit sich bringen würde, also insbesondere (aber nicht nur[192]) bei Steuervorteilen, die in der späteren Zahlung einer Steuer bestehen (z.B. Zahlungsaufschub bei Wegzugsteuer).[193] Auch wenn dies der EuGH bisher nicht explizit bestätigt hat, so kann nur in diesen Fällen eine Rechtfertigung durch die Wahrung der wirksamen Steuererhebung in Betracht kommen.[194]

Unklar blieb in den bisherigen Ausführungen des EuGH zu Drittstaatssachverhalten, ob die Bereitstellung einer Sicherheit durch den Steuerpflichtigen ein gelinderes Mittel im Verhältnis zur kategorischen Versagung bei fehlender Vollstreckungshilfe zum Drittstaat ist. In einem EWR-Sachverhalt verwies der EuGH einmal – gleichrangig zur Vollstreckungshilfe – auf Sicherheiten.[195] Aus praktischer Sicht bieten Sicherheiten für die Mitgliedstaaten ein viel höheres Schutzniveau zur Eintreibung von Steuern als eine bloße Vollstreckungshilfemöglichkeit.[196] Da sich der EuGH in der jüngeren Judikatur von der pauschalen Voraussetzung der Amtshilfe-Vereinbarung verabschiedet hat und dem Steuerpflichtigen Nachweismöglichkeiten als Substitut zugesteht,[197] sollten Sicherheiten aufgrund ihrer erhöhten Effektivität umso mehr als Substitut für Vollstreckungshilfe-Vereinbarungen gelten.

Denkbar wäre aber, dass der EuGH die Leistung einer Sicherheit in Drittstaatssachverhalten aus politischen Erwägungen nicht als Substitut für Vollstreckungshilfe anerkennt, um so – ähnlich wie durch die ältere Judikatur zum Informationsaustausch – den Ausbau von völkerrechtlichen Vereinbarungen zur internationalen Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden zu forcieren.[198] Dementsprechende restriktivere Anhaltspunkte zum Verhältnis von Vollstreckungshilfe und Sicherheiten lassen sich auf den ersten Blick auch aus der jüngeren Binnenmarktsjudikatur zur Wegzugsbesteuerung ableiten: Während der EuGH in den älteren Urteilen *de Lasteyrie* und *N* Sicherheiten für einen Zahlungsaufschub der Steuer bis zur tatsächlichen Realisierung ablehnte,[199] kam der Gerichtshof im Urteil *National Grid Indus* im Jahr 2011 zum Ergebnis, dass die Mitgliedstaaten – *trotz* Geltung der Beitreibungs-RL – Sicherheiten verlangen dürfen, wenn ein erhöhtes Risiko der Nichteintreibung besteht.[200] Diese Rechtsprechung könnte dafür sprechen, dass Sicherheiten und Vollstreckungshilfe-Abkommen bei Gebietsfremden als kumulative Voraussetzungen für einen Zahlungsaufschub vorgesehen werden können. Diese Schlussfolgerung ist jedoch abzulehnen: Da im Binnenmarkt ohnehin die Beitreibungs-RL gilt, hatte der EuGH keine Notwendigkeit auf das Verhältnis beider Institute einzugehen. Das Urteil *National Grid Indus* schließt nicht aus, dass dem Steuerpflichtigen in einem Drittstaatssachverhalt ein Steueraufschub bei Leistung einer Sicherheit auch ohne Vollstreckungshilfe-Abkommen zu gewähren ist. Zugleich zeigt das Urteil aber deutlich, dass Sicherheiten selbst im Fall des Bestehens von Vollstreckungshilfe-Möglichkeiten gefordert werden können. Sicherhei-

191 EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-261/11, *Kommission/Dänemark*, Rz. 47; Diese Einschränkung für Gebietsansässige liegt auf der Linie mit den Ausf. im Urteil *Haribo* (EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, Rz. 73 f.).

192 S. z.B. EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 49 ff.

193 Vgl. *Spies*, Intertax 2012, 518 (523 ff.).

194 So wurde bspw. die Notwendigkeit einer Vollstreckungshilfe im Drittstaats-Urteil *Welte* zur Erbschaftsteuer weder vor dem FG Düsseldorf (FG Düsseldorf 2.4.2012 – 4 K 689/12 Erb) noch vor dem EuGH diskutiert, obwohl es in diesem Verfahren ebenso um einen gebietsfremden Steuerpflichtigen ging. Dies kann durch die strittige Bestimmung erklärt werden: In der Rs. *Welte* war strittig, ob auch Erbschaften mit Erblassern aus Drittstaaten der *höhere* Freibetrag i.H.v. € 500.000 (anstatt € 2.000) zu gewähren ist. Die fehlende Möglichkeit der Zusammenarbeit der Behörden zur Vollstreckung von Steuern kann es nicht rechtfertigen, einen höheren Freibetrag für Erbschaftsteuerzwecke zu versagen. Die Höhe des Freibetrags steht in keinem Zusammenhang mit Vollstreckungsschwierigkeiten.

195 EuGH v. 6.10.2011 – Rs. C-493/09, *Kommission/Portugal*, Rz. 50. In späteren Urteilen erwähnte der EuGH die Möglichkeit von Sicherheiten jedoch nicht (EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-269/09, *Kommission/Spanien*, Rz. 96 ff.; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-261/11, *Kommission/Dänemark*, Rz. 41 ff.).

196 Anders im Verhältnis Amtshilfe-RL und Nachweismöglichkeiten durch den Steuerpflichtigen: Der Nachweis von bestimmten Voraussetzungen durch den Steuerpflichtigen bietet für den Mitgliedstaat kein besonders sicheres Mittel. Bei mangelnder Amtshilfe-Vereinbarung hat der Mitgliedstaat keine Möglichkeit die vorgelegten Informationen zu überprüfen, sondern muss auf den Steuerpflichtigen vertrauen. Nachweismöglichkeiten für den Steuerpflichtigen bleiben daher hinsichtlich der Effizienz hinter Sicherheiten zurück.

197 S. Abschnitt V.2.

198 S. dazu *Lang*, SWI 2012, 67 (69); *Lang*, European Taxation 2012, 199 (200).

199 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie*, Rz. 56 ff.; EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Rz. 51 ff.

200 EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rz. 74; bestätigt in EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, *DMC*, Rz. 66–68. Dieser zu Gunsten der Mitgliedstaaten großzügige Verhältnismäßigkeitsmaßstab im Zusammenhang mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der effektiven Steuereintreibung bestätigt sich auch in den anderen in dieser jüngeren Rechtsprechung vom EuGH zugestandenen Konditionen für die Ausgestaltung einer Wegzugsbesteuerung: Die Zahlung muss nicht bis zur tatsächlichen Realisierung aufgeschoben werden, eine pauschale 5-Jahres-Ratenzahlung ist ausreichend (EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, *DMC*, Rz. 64; EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13, *Verder LabTec*, Rz. 52). Für den Zahlungsaufschub können Zinsen verrechnet werden (EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rz. 73). Nachträgliche Wertminderungen müssen nicht berücksichtigt werden (EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rz. 54 ff.).

ten kommt daher im Rahmen von Verhältnismäßigkeitsüberlegungen des Rechtfertigungsgrunds der Wahrung der effektiven Steuerhebung eine höhere Bedeutung als Vollstreckungshilfe-Möglichkeiten zu.[201]

b) Bedeutung für das FZA

Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der effektiven Steuereintreibung wurde vom EuGH explizit erstmals im Urteil *Scorpio* im Jahr 2006 erwähnt.[202] Dieser Rechtfertigungsgrund ist allerdings nur eine speziellere Ausprägung des bereits vor 1999 bekannten Rechtfertigungsgrunds der Wahrung der steuerlichen Kontrolle.[203] Insofern erscheint dieses Ziel auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA geeignet, eine Benachteiligung des Personenverkehrs bei Steuervorteilen, deren Erstreckung auf Gebietsfremde mit Vollstreckungsschwierigkeiten verbunden sind, im Rahmen des FZA zu rechtfertigen. Selbst wenn eine Berücksichtigungs*pflicht* dieses Rechtfertigungsgrunds auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA mangels einschlägiger EuGH-Judikatur bis zum Jahr 1999 verneint wird, so kann dieser Rechtfertigungsgrund jedenfalls abkommensautonom aus Art. 21 Abs. 3 FZA abgeleitet werden.[204] Vollstreckungshilfe-Abkommen könnten demnach als Voraussetzung für Steuervorteile verlangt werden.[205]

Auch für diesen Rechtfertigungsgrund müssen jedoch Verhältnismäßigkeitsgrundsätze beachtet werden. Auf Basis von Verhältnismäßigkeitserwägungen sprechen die besseren Argumente dafür, dass die Vorlage von Sicherheiten den Mangel an Vollstreckungshilfe ausgleichen kann, unabhängig davon, welcher Auslegungsmaxime gefolgt wird.

Zunächst ist zu untersuchen, welche Grundsätze auf Basis des Art. 16 Abs. 2 FZA *verpflichtend* anzuwenden sind. Im Rahmen dieser statischen Betrachtung ist ein Blick auf die ältere EuGH-Judikatur zu den Grundfreiheiten zu werfen: Vor dem Stichtag 21.6.1999 erging hierzu kein relevantes Urteil. Im Urteil *X und Y* im Jahr 2002 – also nur drei Jahre nach 1999 – ließ der EuGH am Rande aber anklingen, dass der Gefahr einer späteren Nichterhebung einer Steuer durch die Leistung einer Kaution oder sonstigen Garantie entgegengetreten werden könne.[206] Im Urteil *de Lasteyrie* im Jahr 2004 – also zeitlich auch nicht allzu weit entfernt von 1999 – entschied der Gerichtshof demgegenüber, dass für den Aufschub der Steuerzahlung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung keine Sicherheiten verlangt werden dürfen.[207] In beiden Urteilen ging der EuGH nicht auf Vollstreckungshilfemöglichkeiten ein. Zum Zeitpunkt der Verwirklichung des strittigen Steuertatbestands in *de Lasteyrie* im Jahr 1998 war die Beitreibungs-RL noch nicht auf direkte Steuern anwendbar.[208] Hervorzuheben ist jedoch, dass die Beitreibungs-RL gestattet auch für jene Forderungen ein Vollstreckungshilfe-Ersuchen zu stellen, die bereits vor Inkrafttreten der RL entstanden sind.[209] Zum Zeitpunkt des Erlass des Urteils *de Lasteyrie* im Jahr 2004 hätten die Behörden daher durchaus ein Vollstreckungshilfe-Ersuchen für die bereits im Jahr 1998 entstandene Forderung stellen können.[210] Vor dem Hintergrund dieses rechtlichen Rahmens sah der EuGH womöglich keine Notwendigkeit an Sicherheiten. Letztlich bleibt aber unklar, ob die Vollstreckungshilfe-Möglichkeiten im Binnenmarkt den EuGH bei seiner Entscheidung tatsächlich beeinflusst haben.

Aufgrund der divergierenden Ansätze der Urteile *X und Y* (Sicherheiten) und *de Lasteyrie* (keine Sicherheiten), der mangelnden Thematisierung der Bedeutung von Vollstreckungshilfe in beiden Urteilen sowie insb auch der Tatsache, dass beide Urteile erst nach 1999 ergingen, lässt sich nur schwer beurteilen, ob der EuGH das Bestehen von Vollstreckungshilfe bereits im Jahr 1999 – wie er es später in der Drittstaatsjudikatur ab 2011 urteilte[211] – als notwendige Voraussetzung für den Vorteil eines Zahlungsaufschubs oder ähnlicher Steuervorteile[212] sah. Offen bleibt auch, ob die Forderung einer Sicherheit auf Basis der Judikatur 1999 zulässig gewesen wäre oder fehlende Vollstreckungshilfe zwischen den Steuerbehörden ausglei-

201 Auf dieser Linie liegt auch die EuGH-Judikatur zu Quellensteuern: Nach Ansicht des EuGH führt die Beitreibungs-RL nicht zur Unverhältnismäßigkeit eines Quellensteuerabzugs: EuGH v. 18.10.2012 – Rs. C-498/10, *X NV*, Rz. 47: „*Die Richtlinie 2001/44 [Vollstreckungshilfe-RL] bewirkt zwar eine gewisse Angleichung der nationalen Vorschriften im Bereich der Steuern, da sie alle Mitgliedstaaten verpflichtet, die Forderungen aus anderen Mitgliedstaaten wie inländische Forderungen zu behandeln (…); wie die Generalanwältin in Nr. 53 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, war sie aber nicht dazu bestimmt, an die Stelle des Steuerabzugs an der Quelle als Erhebungstechnik zu treten*".

202 EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rz. 35; s. zuvor aber implizit bereits mitberücksichtigt in EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y*, Rz. 59; EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Rz. 53 f.

203 Vgl. *Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (424).

204 So auch das Schweizerische Bundesgericht v. 29.1.2014, 140 II 167, Erwägung 5.5.

205 Vgl. *Haslehner*, SWI 2007, 221 (228).

206 EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y*, Rz. 59. Interessanterweise fehlt der entscheidende letzte Satz der Rz. 59 in der englischen Übersetzung des Urteils.

207 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie*, Rz. 56 ff.; bestätigt in EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Rz. 51 ff.

208 Vgl. auch *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 709 (717 f.). Der Sachverhalt der Rs. *de Lasteyrie* ereignete sich im Jahr 1998. Die Beitreibungs-RL wurde erst im Jahr 2001 auf direkte Steuern erstreckt (Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15.6.2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern, ABl Nr. L 175 vom 28.6.2001, S. 17–20).

209 Vgl. EuGH v. 1.7.2004 – Rs. C-361/02 und C-362/02, *Tsapalos und Diamantakis*.

210 Ähnliches gilt für das Urteil *X und Y*: Die Vorlagefrage in *X und Y* war auf den Erlass eines Vorbescheids zurückzuführen, so dass unklar ist, ob und wann der Sachverhalt überhaupt verwirklicht wurde. Zum Zeitpunkt des Urteils im Jahr 2002 war die Beitreibungs-RL jedoch schon auf direkte Steuern anwendbar.

211 S. Abschnitt V.3.a).

212 S. zu den Steuervorteilen bei denen Vollstreckungshilfe sinnvoll sein könnte Abschnitt V.3.a).

chen hätte können. Im Lichte der allgemein strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung in der EuGH-Rechtsprechung vor 1999,[213] sollten Sicherheiten – gleich wie Nachweise durch den Steuerpflichtigen bei fehlender Amtshilfe-Verpflichtung – jedenfalls den Mangel an Vollstreckungshilfe wettmachen können.[214] Auf Basis des Urteils *de Lasteyrie* wäre sogar argumentierbar, dass ein Steueraufschub ohne Vollstreckungshilfe und Sicherheiten zu gewähren ist.[215] Abschließend lässt sich dies jedoch kaum beurteilen. Die EuGH-Judikatur vor dem Stichtag 21.6.1999 gibt keine eindeutigen Anhaltspunkte, welche Grundsätze *verpflichtend* anzuwenden sind. Eine statische Anwendung des Art. 16 Abs. 2 FZA führt damit zu einigen Zweifelsfragen und erheblicher Rechtsunsicherheit.

Art. 16 Abs. 2 FZA verwehrt jedoch nicht die Berücksichtigung jüngerer EuGH-Judikatur zu den Grundfreiheiten, wenn dies mit dem Wortlaut und den Zielen des FZA vereinbar ist. Die jüngere EuGH-Judikatur zu Drittstaats- als auch Binnenmarktsachverhalten gibt aber leider ebenso wenig eine abschließende Antwort zum Verhältnis von Sicherheiten und Vollstreckungshilfe. Auf Basis allgemeiner Aussagen in einigen wenigen Drittstaatsurteilen zur Kapitalverkehrsfreiheit könnte die Voraussetzung der Vollstreckungshilfe-Vereinbarung bei bestimmten Steuervorteilen für Gebietsfremde zwar zulässig sein.[216] Die jüngere Judikatur zu Amtshilfe-Vereinbarung in Drittstaatsfällen bewegt sich auf Verhältnismäßigkeitsebene jedoch zurück zu ihren strengeren Wurzeln und akzeptiert die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als gelinderes Mittel zur kategorischen Versagung des Vorteils.[217] Diese Grundsätze – die sich implizit auch im Urteil *Ettwein* widerspiegeln[218] – sind auch im Rahmen des FZA zu berücksichtigen. Eine dynamische EU-konforme Auslegung führt daher zum Ergebnis, dass Sicherheiten als Substitut zu fehlender Vollstreckungshilfe anzuerkennen sind.

Fraglich bleibt, ob Sicherheiten auch beim Bestehen einer Vollstreckungshilfe-Verpflichtung verlangt werden können und ob das Verlangen von Sicherheiten auf Fälle mit erhöhtem Risiko beschränkt ist. In der Rs. *National Grid Indus* im Jahr 2011 kam der EuGH zum Ergebnis, dass Sicherheiten für einen Zahlungsaufschub im Binnenmarkt nur bei erhöhtem Nichteinbringungsrisiko zulässig sind.[219] Eine Anwendung dieser Grundsätze auf das FZA steht in keinem Widerspruch zum Wortlaut, der Systematik oder den Zielen des FZA. Auch das FZA ist – gleich wie die Grundfreiheiten im Binnenmarkt – für beide Vertragsparteien beidseitig verbindlich. Eine Übertragung der Verhältnismäßigkeitsgrundsätze aus Binnenmarkturteilen erscheint daher sachlich gerechtfertigt. Folglich sollten Sicherheiten das Fehlen von Vollstreckungshilfe-Vereinbarungen ausgleichen. Zusätzlich zu einem Vollstreckungshilfe-Abkommen können Sicherheiten jedoch nur dann gefordert werden, wenn ein erhöhtes Risiko besteht, das im jeweiligen Einzelfall zu eruieren ist. Eine einzelfallorientierte Betrachtung von Sicherheiten unter Abstellen auf das Nichteinbringungsrisiko kann auch einen Widerspruch zwischen den Urteilen *X und Y, de Lasteyrie* und *National Grid Indus* auflösen,[220] so dass keine im Lichte des Art. 16 Abs. 2 FZA kritisch zu betrachtende Rechtsprechungsänderung vorliegt.

Vollstreckungshilfe kann daher nicht generell als Voraussetzung für einen Steuervorteil vorgesehen werden. Dem Steuerpflichtigen ist die Möglichkeit zu gewähren, alternativ eine Sicherheit vorzulegen. Im Lichte von Praktikabilitätserwägungen, aus Gründen des Gleichklangs mit der Schweizer Gerichtsbarkeit sowie im Lichte der jüngsten Tendenz des EuGH (insbesondere im Urteil *Radgen*) ist davon auszugehen, dass auch der EuGH bei Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung (oder ähnlicher Bestimmungen, die an Vollstreckungsschwierigkeiten knüpfen) eine derartige weitgehende EU-konforme Auslegung des FZA unter Heranziehung der jüngeren EuGH-Judikatur vornimmt.

VI. Fazit und Ausblick

Das FZA stellt die Rechtsanwender und die nationalen Gerichte aufgrund seiner Ambivalenz zwischen Wortlaut (Unterschiede zu AEUV) sowie Historie (Nichtbeitritt zu EU/EWRA) einerseits und seiner Zielsetzung (Gleichklang mit AEUV) andererseits vor einige Herausforderungen bei der Auslegung.[221] Wie weit die Wirkung des Art. 16 Abs. 2 FZA tatsächlich geht und wie im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung des FZA vorzugehen ist, falls die EuGH-Judikatur auf Basis Art. 16 Abs. 2 FZA nicht herangezogen werden *muss*, ist in der EuGH-Judikatur bisher noch nicht abschließend geklärt. Eine statische Auslegung des FZA unter Rückgriff auf Art. 16 Abs. 2 FZA führt mangels umfassender EuGH-Judikatur zu vielen Bereichen des Steuerrechts vor dem Stichtag 21.6.1999 zu willkürlichen Ergebnissen, zahlreichen Zweifelsfragen und Rechtsunsicherheit.

Mangels Verbot der Berücksichtigung jüngerer Judikatur ist eine sachliche Orientierung an der jüngeren EuGH-Rechtsprechung im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung überzeugend, solange das FZA in seinem Wortlaut, Kontext und Zielen nicht von den jeweiligen Bestimmungen des AEUV abweicht. Die jüngsten EuGH-Urteile *Bukovansky* und *Radgen* bilden den Startschuss einer derartigen verstärkerten dynamischen EU-konformen Auslegung des FZA durch den EuGH. Diese Entscheidung des EuGH ist aus Gründen der Rechtssicherheit und der Herstellung einer Konformität mit der Schweizer Gerichtsbar-

213 Vgl. zu Nachweismöglichkeiten durch den Steuerpflichtigen als gelinderes Mittel Abschnitt V.2.b); vgl. auch *Lang*, in FS Reich, 2014, 409 (426 f.).

214 Für Sicherheiten als verhältnismäßigeres Mittel zur kategorischen Versagung bei fehlender Vollstreckungshilfe auch *Maier* (FN 1), 350.

215 In diese Richtung *Jung*, European Taxation 2007, 508 (523 f.).

216 S. Abschnitt V.3.a).

217 S. Abschnitt V.2.a).

218 S. Abschnitt V.2.b).

219 EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rz. 74; bestätigt in EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, *DMC*, Rz. 66–68.

220 Vgl. i.d.S. auch *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (10).

221 Vgl. auch *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (167); *Sunde*, IStR 2013, 568 (573).

keit[222] zu begrüßen. Trotz steigender Anzahl an Vorabentscheidungsverfahren zum FZA vor dem EuGH,[223] ist die Auslegung des FZA noch immer kein *acte clair*. Dies gilt im Besonderen für den Bereich der Dienstleistungsfreiheit und der Allgemeinen Freizügigkeit, denen auf Basis des Abkommenstextes eine eingeschränktere Wirkung als den anderen Freizügigkeitsrechten zukommten dürfen.

Auch der EuGH-Judikatur zu Drittstaatssachverhalten im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit, die erst nach dem Jahr 2009 ihren Anfang nahm, kommt für die Auslegung des FZA Bedeutung zu. Die Übertragung der darin entwickelten Grundsätze zum „rechtlichen Rahmen" und Amts- und Vollstreckungshilfe-Vereinbarungen auf das FZA ist aber mit Bedacht vorzunehmen: Erstens, dürfte die Drittstaatsjudikatur des EuGH in diesem Bereich erneut in einem Wandel sein. Zweitens, ist das Verhältnis EU-Mitgliedstaaten/Schweiz im FZA – im Gegensatz zum Verhältnis EU-Mitgliedstaaten/Drittstaaten im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit – von einer beidseitigen Verpflichtung geprägt. Eine die einseitige Wirkung der Grundfreiheit begrenzende Auslegung auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung – wie sie der EuGH im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit vornimmt – ist für das FZA daher nicht erforderlich.

Neben Entwicklungen auf Ebene der Judikative sind auch auf politischer und legistischer Ebene Änderungen im Zusammenhang mit dem FZA zu erwarten: Mit dem „Ja" der Schweizer Bevölkerung zur Volksinitiative „Gegen Masseneinwanderung" am 9.2.2014 hat das Schweizer Volk den Schweizer Bundesrat unter Druck gebracht, das FZA neu zu verhandeln und die Zuwanderung stärkeren Einschränkungen zu unterwerfen. Neuverhandlungen sollten laut Initiativantrag innerhalb von drei Jahren (dh spätestens bis 2017) stattfinden und könnten eine gänzliche Neuausrichtung des rechtlichen als auch wirtschaftlichen Verhältnisses Schweiz/EU bringen.[224] Mit der Annahme der Gegeninitative „Raus aus der Sackgasse" durch National- und Ständerat am 16.12.2016 dürfte nunmehr eine Kompromisslösung angestrebt werden, um eine Neuverhandlung zu verhindern.[225]

---

222 Die Schweizer Gerichte tendieren zu einem autonomen Nachvollzug der neueren EuGH-Judikatur (vgl. u.a. Schweizerisches Bundesgericht v. 9.8.2002, 128 V 315, Erwägung 1c und d; bestätigt u.a. in den Urteilen v. 4.11.2003, 130 II 1, Erwägung 3.6.1 bis 3.6.4; v. 22.3.2013, 139 II 393, Erwägung 4.1.1; v. 26.11.2015, 142 II 135, Erwägung 3.1); vgl. dazu *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (166).

223 Derzeit sind zwei Verfahren anhängig: C-283/15, *X* (Vorlage aus den Niederlanden, vgl. dazu *Kemmeren*, in: Lang et al, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2015, 2016, 121 (121 ff.)) und C-355/16, *PicArt* (aus Frankreich).

224 Sollte es zur Kündigung des FZA kommen, greift nämlich die sog. Guillotine-Klausel (Art. 25 Abs. 4 FZA) mit der Folge, dass sämtliche Abkommen der „Bilateralen I" innerhalb von sechs Monaten auslaufen. Im Falle von Neuverhandlungen des FZA könnten daher alle Abkommen des Bilateralen I inhaltlich betroffen sein. Vgl. dazu ausf. *Kunz*, ZaöRV 2014, 329 (329 ff.).

225 Bundesgesetz über die Ausländerinnen und Ausländer (Steuerung der Zuwanderung und Vollzugsverbesserungen bei den Freizügigkeitsabkommen), BBL 2016, 3079 und 8917.

Betriebsstätte ohne Gewerbebetrieb? – Eine dogmatische Herleitung

Prof. Dr. FLORIAN HAASE, Hamburg*

Inhaltsübersicht

I. Einführung
II. Vorüberlegungen
1. Nationales Steuerrecht
a) Abgabenordnung
b) Einkommensteuergesetz
c) Körperschaftsteuergesetz
d) Gewerbesteuergesetz
e) Umwandlungssteuergesetz
f) Umsatzsteuergesetz
2. Bewertung des Status quo
a) Abgabenordnung als Ausgangspunkt
b) Begriffsbestimmung von der Funktion her
c) Betriebsstätte und Vermögensverwaltung?
III. Versuch einer Neuorientierung
1. Standortbestimmung
2. Thesen
3. Begründungsansätze
a) Wortlaut des OECD-MA („Geschäftstätigkeit")
b) Maßgeblichkeit des Gewerbebetriebs fraglich
c) Grundannahmen der herrschenden Meinung
d) Unternehmen vs. Vermögensverwaltung
e) Zur Frage der Betriebsstätte
IV. Fazit

Nach herkömmlicher Sichtweise gehen die Betriebsstätte und der einkommensteuerliche Gewerbebetrieb „Hand in Hand" – das eine ohne das andere scheint prima facie nicht denkbar zu sein. Der Beitrag will diesen strikten Zusammenhang auflösen und den Begriff der Betriebsstätte stärker am einkommensteuerlichen Unternehmensbegriff orientieren.

Prima facie, a permanent establishment without a commercial business in the sense of Section 15 German Income Tax Act seems to be inconceivable – and vice versa. This article tries to loosen this strict link and to interpret the term "permanent establishment" rather in the light of the term "enterprise" as used in Article 5 and 7 OECD Model-Convention.

I. Einführung

Sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ohne eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO denkbar bzw. bedingt eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO stets und ohne Ausnahme (originär oder qua Fiktion) gewerbliche Einkünfte für eine Unternehmung (hier exemplarisch für eine natürliche Person bzw. insbesondere die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft)? Diesen Fragen soll im Folgenden nachgespürt werden. Ihre Beantwortung hat Konsequenzen sowohl für das nationale als auch das internationale Steuerrecht.

Im Ausgangspunkt eines zunächst eher nationalen Kontexts mag der Fall als Veranschaulichung dienen, dass eine inländische, i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte GmbH & Co. KG mit ausländischen Kommanditisten zu 100 % an einer inländischen GmbH beteiligt ist, die eine Gewinnausschüttung vornimmt. Verfügt die GmbH & Co. KG nun aufgrund ihrer gewerblichen Prägung auch über eine inländische Betriebsstätte bzw. einen inländischen Betrieb, so dass die auf die Gewinnausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung wegen § 8b Abs. 1 und 5 KStG weitgehend erstattet werden kann, oder gilt § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG und damit die Abgeltungswirkung? Ändert sich etwas, wenn es sich um eine vermögensverwaltende, gewerblich entprägte Personengesellschaft handelt?

Im internationalen Kontext ist derselbe Fall ebenfalls symptomatisch für die zu behandelnde Fragestellung. Wir bleiben gedanklich in der Variante der gewerblichen Entprägung und wollen ergänzend annehmen, dass die KG und die GmbH in demselben Geschäftszweig tätig sind und sich die Beteiligung an der GmbH funktional in die inländische Betätigung der KG (Dienstleistungen) einfügen möge. Würden auf einen solchen Sachverhalt allein aufgrund einer m.E. unstreitig vorliegenden Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO) die für gewerbliche Personengesellschaften geltenden Grundsätze angewendet, gelangt man im Ergebnis zur Prüfung des Betriebsstättenvorbehalts in Art. 10 Abs. 4 OECD-MA und sodann zur Frage der funktionalen Zuordnung der Beteiligung an der inländischen GmbH zu einer inländischen Betriebsstätte der KG. Bejaht man diese Zuordnung, besteht ein uneingeschränktes deutsches Besteuerungsrecht für die Dividenden, es sei denn, man verweigert die in Art. 10 Abs. 4 Satz 2 OECD-MA angeordnete Anwendung des Art. 7 OECD-MA aufgrund der Annahme, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften kein Unternehmen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe d OECD-MA betreiben können.

Sodann bliebe zu prüfen, ob dies dem Umstand geschuldet ist, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft in casu nicht von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird oder ob das Unternehmen i.S.d. Art. 7 und 3 Abs. 1 Buchstabe d OECD-MA wegen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA stets ein gewerbliches Unternehmen sein muss. Folgt man all dem nicht, dürfte hingegen unmittelbar Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA auf die Dividenden Anwen-

* *Prof. Dr. Florian Haase, RA/FAfStR, M.I.Tax*, ist Partner und Niederlassungsleiter im Hamburger Büro von Rödl & Partner sowie Inhaber der Professur für Steuerrecht, insbesondere Internationales und Europäisches Steuerrecht, an der Hamburg School of Business Administration.

dung finden, was lediglich ein (in der Höhe durch das DBA beschränktes) Quellensteuerrecht Deutschlands zur Folge hätte.

Dieser alltägliche Fall aus der Praxis zeigt exemplarisch, welche Folgewirkungen die zunächst harmlos anmutende Frage nach der Wechselbeziehung zwischen Gewerbebetrieb und Betriebsstätte zeitigen kann. Nachstehend werden Argumente für und wider einen zwingenden Zusammenhang zwischen diesen beiden Rechtsinstituten sowie Antworten auf die eingangs aufgeworfenen grundlegenden Fragen aus dem deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht zusammengetragen und vor dem Hintergrund möglicher Besonderheiten des Abkommensrechts gegeneinander abgewogen.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist insoweit der Wortlaut von § 12 AO. Dort wird mit keinem Wort erwähnt, dass eine Betriebsstätte das Vorliegen gewerblicher Einkünfte i.S.d. § 15 EStG voraussetzt. Vielmehr wird allein auf das Vorhandensein eines „Unternehmens" abgestellt, was aber nach dem natürlichen Sprachgebrauch und Wortsinn beispielsweise auch eine Personengesellschaft erfassen würde, die den beteiligten Gesellschaftern Vermietungseinkünfte i.S.d. § 21 EStG („Vermietungsunternehmen") vermittelt, oder einen Kaufmann, der in „in großem Stil" einer professionellen Kapitalanlage nachgeht.

Basierend auf dem unstreitigen Grundgedanken, dass der Wortlaut einer Norm die Richtschnur und zugleich die Grenze der möglichen Auslegung eines Tatbestandsmerkmals bildet oder wenigstens idealiter bilden sollte, ist jedenfalls zunächst festzuhalten, dass der Wortlaut des § 12 AO und damit die Zentralnorm für die Betriebsstättendefinition im nationalen deutschen Steuerrecht andere Einkünfte als gewerbliche Einkünfte nicht ausdrücklich ausschließt und dass umgekehrt das zwingende Vorliegen gewerblicher Einkünfte für das Vorhandensein einer Betriebsstätte aus dem Gesetz nicht abzuleiten ist.

II. Vorüberlegungen

1. Nationales Steuerrecht

Nachstehend wird der Versuch unternommen, zunächst isoliert aus den wichtigsten Steuergesetzen Antworten auf vorstehend aufgeworfenen Fragen zu finden, um diese sodann in einen systematischen Gesamtzusammenhang zu stellen und hieraus für das Abkommensrecht Folgerungen abzuleiten. Insbesondere wird zu untersuchen sein, ob eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO stets gewerbliche Einkünfte voraussetzt.

a) Abgabenordnung

Liest man unbefangen den Wortlaut von § 12 AO, so finden sich auf den ersten Blick keine Anhaltspunkte dafür, dass z.B. vermögensverwaltende Unternehmungen keine Betriebsstätten unterhalten können. Immerhin ist in § 12 Satz 2 Nr. 1 AO von einer „Stätte der Geschäftsleitung" die Rede, und eine solche besteht unzweifelhaft auch bei einer vermögensverwaltenden Unternehmung, weil auch sie stets einen Ort der Leitung i.S.d. § 10 AO haben muss.[1] Geht man einmal hiervor aus, so wird deutlich, dass z.B. der vorliegend v.a. interessierende Ort der Geschäftsleitung auch dann betriebsstättenbegründend wirken kann, wenn nicht sämtliche Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllt sind. Dieser Ansicht ist auch der BFH.[2]

Auch nach der Rechtsprechung des BFH entbindet das damit zugleich zum Verhältnis zwischen § 12 Satz 1 AO und § 12 Satz 2 Nr. 1 AO Gesagte jedoch nicht von der Feststellung, ob ein „Unternehmen" i.S.d. Vorschrift vorliegt. Das vorstehend zitierte BFH, Urt. v. 28.7.1993 verzichtet ausdrücklich lediglich auf das Erfordernis des Vorliegens einer Geschäftseinrichtung oder Anlage, so dass im Weiteren zu fragen ist, ob eine originär vermögensverwaltende Tätigkeit für den Unternehmensbegriff des § 12 AO qualifiziert.

Die Rechtsprechung ist hier uneinheitlich. Dass auch eine Gesellschaft, die in der Sache lediglich originäre Vermögensverwaltung betreibt, einen Ort der Geschäftsleitung haben kann und als „Unternehmen" i.S.d. § 12 Satz 1 AO anzusehen ist, hat der BFH – jedenfalls in einem obiter dictum – bereits ausdrücklich entschieden.[3] Indes ist zu konstatieren, dass diese Entscheidung eine GmbH betraf, so dass die Übertragbarkeit auf vermögensverwaltende Unternehmungen wegen § 8 Abs. 2 KStG zweifelhaft ist. Andererseits hat der BFH entschieden, dass beispielsweise der Besitz von Grundstücken oder Gebäuden (Gebäudeteilen) allein nicht für ein Unternehmen ausreichend sei. Hinzukommen müsse jedenfalls, dass dort eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werde. Lediglich vermietete oder verpachtete Gebäude oder Gebäudeteile begründen nach dem BFH keine Betriebsstätte.[4] Der Hinweis auf die gewerbliche Tätigkeit wird vom BFH in mehreren Urteilen[5] wiederholt, ohne dass jedoch deutlich würde, worauf sich die Gleichsetzung zwischen Gewerbebetrieb (offenbar verstanden i.S.d. § 15 EStG) und Unternehmen (i.S.d. § 12 AO) gründet. Eine

1 Man mag freilich über die Anforderungen an den Ort der Geschäftsleitung im Einzelfall trefflich streiten und sich gerade bei vermögensverwaltenden Tätigkeiten fragen, welche Tätigkeiten als Leitungsentscheidungen in diesem Sinne qualifizieren. Im Fall einer Kapitalanlagetätigkeit beispielsweise wird man auf den Ort abzustellen haben, an dem die Anlageentscheidungen getroffen werden. Dies kann, muss aber nicht zwangsläufig der Ort sein, an dem sich der Geschäftsführer oder Gesellschafter aufhält. Es handelt sich also um eine Fallfrage, die nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles zu beantworten wäre. Vgl. zur (m.E. fragwürdigen) Entscheidung für eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte bei Managementaktivitäten eines Private Equity/Venture Capital-Fonds neuerdings BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165 ff.

2 BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148 ff.

3 BFH v. 7.12.1994 – I R 1/93, BStBl. II 1995, 175 ff.

4 BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162 ff. Die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte ist jedoch systematisch zunächst einmal von der Frage zu trennen, ob ein Unternehmen mit einem Gewerbebetrieb gleichzusetzen ist.

5 Etwa BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653 ff. Ebenso lässt sich aus dem BFH v. 5.12.1990 – I R 94/88, BStBl. II 1991, 287, 289 herauslesen, dass § 12 AO nur Gewinneinkünfte erfassen soll.

solche Gleichsetzung aber geht weder aus dem Wortlaut, noch aus dem systematischen Gesetzeszusammenhang hervor und ist daher m.E. abzulehnen. Eine stichhaltige Begründung bleibt die Rechtsprechung bislang schuldig. Wie bereits dargelegt, erfasst der Unternehmensbegriff i.S.d. § 12 AO nach seinem Wortsinn auch originär vermögensverwaltende Tätigkeiten. Aus dem Gesetz geht kein Anhaltspunkt hervor, der für eine anderslautende Auffassung streiten könnte.

Insbesondere folgt eine solch anderslautende Auffassung nicht aus § 14 Satz 3 AO. Erstens ist dort der sog. wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und nicht das Unternehmen definiert, zweitens ist auch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht zwingend mit dem Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG gleichzusetzen und drittens verwendet das Gesetz die Wendung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur sehr selektiv (so insbesondere im Gemeinnützigkeitsrecht, vgl. § 64 AO). Für die Herausbildung einer allgemeinen Regel ist sie daher nur bedingt tauglich. Insofern ist es durchaus erstaunlich, wenn in der Kommentarliteratur die vorgenannte Rechtsprechung des BFH nahezu einhellig ohne weitere Kritik übernommen wird. *Koenig* (statt vieler) etwa hat keine Bedenken gegen die Behauptung, dass der Unternehmensbegriff neben der gewerblichen Betätigung auch die selbständige sowie land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit erfasse und dass die bloße Vermögensverwaltung eigenen Grund- und Kapitalvermögens für sich kein Unternehmen begründe.[6] Auch hier bleibt der Kommentator indes eine Begründung schuldig. Ein Gleiches gilt für *Wassermeyer*, der die unbelegte These aufstellt, dass § 12 AO nur für Gewinneinkünfte Gültigkeit beanspruchen könne.[7] *Musil* hingegen[8] will ausdrücklich nur Vermietungstätigkeiten aus dem Anwendungsbereich ausnehmen und versteht den Unternehmerbegriff als „nachhaltige selbständige berufliche" Tätigkeit. So verstanden wäre aber auch eine Person ertragsteuerlicher Unternehmer i.S.d. § 12 AO, die hauptberuflich der Kapitalanlage nachgeht, ohne dabei zugleich Gewerbebetreibender i.S.d. § 15 EStG zu sein.

Dass „beruflich" in diesem Sinne nicht als „freiberuflich" zu verstehen ist, sondern als allgemeiner Ausdruck der Profession einer Person anzusehen sein muss, zeigt sich dabei aus einem argumentum e contrario aus sowohl § 18 EStG als auch § 15 Abs. 2 EStG. Hier ist stets von einer „freiberuflichen" Tätigkeit die Rede, so dass dem von *Musil* verwendeten Ausdruck m.E. ein weiteres Verständnis zukommen muss. Hierzu ist Folgendes zu bemerken: Die AO verwendet den Begriff des Unternehmens, jeweils in ganz unterschiedlichem Zusammenhang.[9] Eine Definition indes lässt das Gesetz vermissen. Ein Gleiches gilt für das EStG, das den Begriff des Unternehmens verwendet.[10] Auch hier fehlt es an einer allgemeingültigen Definition. In Ermangelung anderer Anhaltspunkte im geschriebenen Recht ist daher unter Berücksichtigung der Wortlautauslegung festzuhalten: „Unternehmen" i.S.d. § 12 AO ist erstens nicht mit dem Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG gleichzusetzen, und zweitens ist der Unternehmensbegriff nicht auf die Gewinneinkunftsarten zu beschränken.

Die Gründe für diese Sichtweise lassen sich wie folgt zusammenfassen: Die Ertragsteuergesetze verwenden den Unternehmensbegriff zunächst in gänzlich unterschiedlichen Zusammenhängen. So spricht beispielsweise § 44a Abs. 5 Satz 2 EStG von einem Krankenversicherungsunternehmen, § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG allgemein von einem Versicherungsunternehmen, § 49 Abs. 3 EStG von einem Luftfahrtunternehmen und § 44 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG von einem Wertpapierhandelsunternehmen. Zwar erzielt der Wertpapierhändler u.U. in den Kategorien des EStG gewerbliche Einkünfte[11], jedoch ist dies letztlich nur eine Wertungsfrage anhand der definitorischen Begrifflichkeiten des § 15 Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung von Art. und Umfang der Tätigkeit. Die Vermögensanlage in Form von Wertpapieren ist jedenfalls zunächst einmal eine originär vermögensverwaltende Tätigkeit.

Dass mit dem Unternehmensbegriff in § 12 AO nicht ein Gewerbebetrieb i.S.d. EStG gemeint sein kann, zeigt sodann ein Rückblick auf die Vorgängervorschrift, nämlich § 16 StAnpG.[12] Diese Norm verlangte, dass die Einrichtung oder Anlage „einem stehenden Gewerbe"[13] diente. Die Entscheidung des Gesetzgebers, das „Gewerbe" durch den Begriff des Unternehmens zu ersetzen, ist ein Indiz dafür, dass mit der geänderten Bezeichnung auch ein anderes inhaltliches Verständnis verbunden sein sollte. Der „Gewerbebetrieb" bzw. das „Gewerbe" waren lange eingeführte, inhaltlich klar konturierte Begriffe. Es bestand keine Notwendigkeit, bei der Fassung des § 12 AO hiervon abzurücken, wenn damit kein inhaltlicher Kurswechsel verbunden sein sollte. Insofern ist es begrüßenswert, dass – soweit ersichtlich – einzig *Buciek* und *Maier* mit der Änderung des § 16 StAnpG argumentieren und über die Gewinneinkünfte hinaus immerhin ausdrücklich auch ein Unternehmen, das Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG betreibt, in den Kreis der Unternehmen i.S.d. § 12 AO aufnehmen möchten.[14]

---

6 *Koenig* in Pahlke/Koenig, AO, § 12 Rz. 17; unkritisch ebenso *Kruse* in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz. 2 und *Werth* in Kühn/v. Wedelstädt, § 12 AO Rz. 9; gänzlich undifferenziert *Klein*, AO, § 12 Rz. 2 ff.

7 *Wassermeyer* in FS Kruse, 2001, 589, 596.

8 *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 12 AO Rz. 20.

9 Etwa in den §§ 12, 13, 20, 21, 22, 23, 46, 52, 58, 64, 74, 75, 90, 93a, 111, 134, 139, 139c, 145, 146, 178a, 211, 212, 213, 214, und 244.

10 Etwa in den §§ 3, 4c, 4d, 4e, 7, 10, 15, 20, 22a, 35, 37a, 37b, 38, 40, 43, 44, 45b, 45d, 49, 50d, 50g, 50h und 51.

11 Instruktiv bereits *Wangler*, DStR 1999, 184 ff.; ebenso *Schnorr*, NJW 2004, 3214 ff.; vgl. auch BFH v. 19.8.2009 – III R 31/07, BFH/NV 2010, 844 ff.; BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 ff.

12 Ebenso ergibt sich dies m.E. schon aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dort sind die Einkünfte aus „gewerblichen Unternehmen" geregelt. Die Wendung macht deutlich, dass es im Umkehrschluss auch Unternehmen geben muss, die nicht gewerblich (tätig) sind.

13 Diese Wendung findet sich heute nur noch in § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG.

14 *Buciek* in Beermann, FGO/AO, § 12 AO Rz. 3; *Maier* in Looks/Löwenstein, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, S. 53; a.A. indes *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 12 AO Rz. 20, der ebenfalls mit § 16 StAnpG argumentiert und die Vermietungseinkünfte ausgenommen wissen möchte.

M.E. geht der Anwendungsbereich der Vorschrift noch darüber hinaus.[15] § 12 AO muss im Grundsatz für sämtliche Einkunftsarten Gültigkeit beanspruchen, soweit dies zum Wesensgehalt der Einkunftsart passt.[16] Dies ergibt sich zunächst aus dem Wortsinn, aber beispielsweise auch aus § 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG. Danach ist der sog. Nutzungsberechtigte i.S.d. Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie[17] ein „Unternehmen, wenn es die Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 erzielt".[18] In § 2 Abs. 1 EStG indes finden sich die Gewinn- und Überschusseinkunftsarten wieder, eine Beschränkung nur auf die Gewinneinkunftsarten (ggf. erweitert um die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. *Buciek)* lässt sich daraus nicht ableiten. Dem lässt sich auch nicht entgegen halten, dass das Wort „Betriebsstätte" aufgrund der Verwendung des Wortteiles „Betrieb" allein auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden wäre. Betriebe können vielfältiger Art und Natur sein, so dass zwar sicherlich vorwiegend, aber eben nicht ausschließlich Gewerbebetriebe erfasst sind. Ein „Vermietungsbetrieb" etwa ist dem Wortsinn und natürlichen Sprachgebrauch nach ebenso denkbar wie ein „Kapitalanlagebetrieb". Das Vorstehende gilt insbesondere, wenn man wie *Musil*[19] und *Kruse*[20] den Unternehmensbegriff an § 2 Abs. 1 UStG anlehnen möchte. Beide Autoren setzen sich mit dieser Anlehnung in Widerspruch zu ihren eigenen Ausführungen, wonach der Unternehmensbegriff auf Gewinneinkünfte beschränkt bleibe, denn nach dem UStG können unter bestimmten Voraussetzungen auch vermögensverwaltende Tätigkeiten als unternehmerische Tätigkeiten qualifizieren.

b) Einkommensteuergesetz

Für die Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Unternehmung eine Betriebsstätte unterhalten kann, lassen sich isoliert aus dem Einkommensteuergesetz keine Anhaltspunkte ableiten. Das EStG verwendet den Begriff der Betriebsstätte zwar in unterschiedlichen Zusammenhängen, jedoch nahezu ohne eigene Definition.[21] Hier besteht im Grundsatz Einigkeit, dass die Definition des § 12 AO zur Anwendung kommt, sofern der Sachzusammenhang nicht etwas anderes erfordert.[22] Spezifisch für die beschränkte Steuerpflicht nach dem EStG ist jedoch zu konstatieren, dass jedenfalls im Anwendungsbereich des § 49 Abs. 2 EStG durchaus auch ausländische vermögensverwaltende Personengesellschaften der inländischen Besteuerung unterworfen werden, obschon Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Norm an sich einen Gleichlauf zwischen gewerblichen Einkünften und dem Vorliegen einer Betriebsstätte vorsieht.

Der Begriff „Vermögensverwaltung" i.S. einer vermögensverwaltenden Gesellschaft findet sich im EStG lediglich in § 18 Abs. 1 Nr. 4 im Zusammenhang mit der unlängst eingeführten spezialgesetzlichen Normierung der „carried interest"-Besteuerung und erfasst dort gleichermaßen Personen- und Kapitalgesellschaften.[23] Im Übrigen kennt man den Begriff der Vermögensverwaltung im Ertragsteuerrecht gemeinhin nur aus einem Umkehrschluss aus § 15 Abs. 2 EStG sowie als Sammelbegriff vor allem für die Einkunftsarten Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auch diesbezüglich also lassen sich aus dem Einkommensteuergesetz selbst keine Rückschlüsse auf die Beantwortung der aufgeworfenen Frage finden. Auf die mögliche Bedeutung des § 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG in diesem Zusammenhang wurde bereits oben hingewiesen.

c) Körperschaftsteuergesetz

Für die Beantwortung der Frage, ob z.B. eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Betriebsstätte unterhalten kann, lassen sich isoliert aus dem Körperschaftsteuergesetz ebenfalls keine Anhaltspunkte ableiten. Zuvörderst liegt dies darin begründet, dass der Begriff der „Personenvereinigung" in den §§ 1–3 KStG nicht i.S.e. „Personengesellschaft" (miss)verstanden werden darf – Personengesellschaften i.S.d. Bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts sind bekanntlich nicht körperschaftsteuerpflichtig.[24] Hinzu kommt, dass „vermögensverwaltende Körperschaften" wegen § 8 Abs. 2 KStG ohnehin nur im Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 KStG) denkbar sind.[25]

---

15 So wohl auch *Maier* in Looks/Löwenstein, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, 53.

16 Für § 22 EStG beispielsweise ist dies tendenziell nur im Rahmen des § 23 EStG denkbar.

17 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 157, 49), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006 (ABl. EU Nr. L 363, 129).

18 Dass der Unternehmensbegriff hier im systematischen Zusammenhang der genannten Richtlinie zu verstehen ist (vgl. § 50g Abs. 5 EStG), ändert an der grundsätzlichen Aussage nichts. Zwar ließe sich einwenden, dass eine Personengesellschaft ohnehin nicht die Voraussetzungen des § 50g Abs. 5 Buchstabe a EStG erfüllt, jedoch ist es unstreitig, dass beispielsweise ausländische Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht mangels Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 KStG im Grundsatz sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG erfüllen können (Ausnahme: § 18 und 19 EStG). Der Unternehmensbegriff widerspricht daher nicht prinzipiell dem Vorliegen von „Einkünften aus Vermögensverwaltung", wenngleich er hier freilich im Lichte der Richtlinie zu verstehen und auszulegen ist.

19 *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 12 AO Rz. 20.

20 *Kruse* in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz. 17.

21 Ausnahme: § 41 Abs. 2 Satz 1 AO.

22 Beispiel: § 12 AO gilt nicht im Rahmen von § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG (vgl. BFH v. 13.7.1989 – IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23 ff.; BFH v. 31.7.1996 – XI R 5/95, BFH/NV 1997, 279 ff.; BFH v. 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2000, 734 ff.).

23 Zum Ganzen *Seer* et. al in FS Herzig, 45 ff.

24 Grundlegend BFH v. 4.11.1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, 50 ff.; ebenso *Rengers* in Blümich, § 1 KStG Rz. 60 f. Die Begründung hierfür folgt systematisch aus § 3 Abs. 1 KStG, denn das Einkommen einer Personengesellschaft ist nach dem Einkommensteuergesetz bei den Gesellschaftern zu versteuern.

25 A.A. offenbar *Bornheim*, DStR 2001, 1950 ff. und *Scheffler*, BB 2001, 2297 ff. Allerdings ist zu konstatieren, dass der abweichenden Bezeichnung wohl ein Missverständnis zugrunde lag. Selbstverständlich kann eine Kapitalgesellschaft ihrer Natur nach Vermögensverwaltung betreiben. Eine ganz andere Frage ist aber, welche Einkunftsart

In § 49 EStG wiederum (anwendbar über § 8 Abs. 1 KStG) ist das Primat der Betriebsstätte zu beachten: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG geht den anderen Buchstaben dieser Vorschrift in der Anwendung vor, der Betriebsstättenbegriff wird jedoch darüber hinaus noch in den §§ 12 Abs. 2 Satz 2, 26 Abs. 6 Satz 6 und 8, 34 Abs. 8 Satz 3 KStG verwendet. Auch im Anwendungsbereich der sog. isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG, wiederum anwendbar über § 8 Abs. 1 KStG) sind ihrer Natur nach vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften denkbar. Aufgrund des Gesagten sowie aufgrund von § 8 Abs. 1 KStG, der die sinngemäße Anwendung von Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anordnet, wird daher für die Frage der Einkünftequalifikation einer Körperschaft uneingeschränkt auf einkommensteuerliche Kategorien zurückgegriffen. Nach dem Eingangssatz in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausdrücklich benennt, ist es daher, wenn man einmal von nicht der inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünften absieht, nicht denkbar, dass eine ausländische vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft eine inländische Betriebsstätte i.S.d. Vorschrift unterhält, ohne nicht gleichzeitig auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen.

d) Gewerbesteuergesetz

Für die Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Unternehmung eine Betriebsstätte unterhalten kann, lassen sich ferner isoliert aus dem Gewerbesteuergesetz keine Anhaltspunkte ableiten. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer bekanntlich jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Satz 2 der Norm ergänzt sodann, dass unter einem Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist, und in Satz 3 der Vorschrift wird ausgeführt, dass ein Gewerbebetrieb im Inland betrieben wird, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.[26]

Wegen des Verweises in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf den Gewerbebetrieb i.S.d. EStG gelten die obigen Ausführungen entsprechend. Da eine vermögensverwaltende Unternehmung keinen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG betreiben kann,[27] unterliegt sie auch nicht der Gewerbesteuer, so dass sich die Frage, ob sie eine Betriebsstätte unterhält, irrelevant ist. Für die Feststellung der Vermögensverwaltung kommt es indes nicht nur auf die zugrunde liegende Tätigkeit, sondern auch auf die einkommensteuerliche Würdigung i.E. an. Eine nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft etwa unterliegt der Gewerbesteuer, mag auch die zugrunde liegende Tätigkeit nicht originär gewerblich sein.[28]

e) Umwandlungssteuergesetz

Für die Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Unternehmung eine Betriebsstätte unterhalten kann, lassen sich schließlich isoliert aus dem UmwStG keine Anhaltspunkte ableiten. Der Begriff der Betriebsstätte wird dort lediglich in § 23 UmwStG erwähnt. Zudem besteht Einigkeit darüber, dass die „Betriebsstätte" als solche nicht Objekt[29] eines Umwandlungsvorgangs oder Gegenstand einer Einbringung sein kann. Eine Betriebsstätte kann nur dann ein solches Objekt (i.S.d. zu übertragenden oder einzubringenden Vermögens) sein, wenn und soweit sie die Voraussetzungen eines Betriebs oder Teilbetriebs i.S.d. UmwStG/EStG erfüllt.[30] Dies sind indes Begrifflichkeiten, die mit der hier zu untersuchenden Frage nicht im Zusammenhang stehen. Ganz allgemein gilt darüber hinaus der Grundsatz, dass das UmwStG auf z.B. vermögensverwaltende Personengesellschaften keine Anwendung finden kann, weil die einzelnen Tatbestände des Gesetzes, die sich auf Personengesellschaften beziehen, stets einen Betrieb oder einen Teilbetrieb voraussetzen. Da diese Begriffe jedenfalls im Grundsatz i.S.d. EStG zu verstehen sind und die fragliche Gesellschaft damit über Betriebsvermögen verfügen muss, scheidet eine Anwendung auf vermögensverwaltende Personengesellschaften sowie Personen mit Privatvermögen aus. Für diese Fälle wurde eigens die Vorschrift des § 8 UmwStG[31] geschaffen, die indes aus naheliegenden Gründen nicht mit den Begriffen „Betrieb" oder „Betriebsstätte" operiert.

f) Umsatzsteuergesetz

Im deutschen Umsatzsteuerrecht können unter bestimmten Umständen auch nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als Vermögensverwaltung anzusehende Tätigkeiten (Beispiel: Vermietung und Verpachtung) von einem umsatzsteuerlichen Unternehmen ausgeführt werden. Grund hierfür ist das eigenständige

durch die Kapitalgesellschaft verwirklicht wird. Für inländische Gesellschaften gilt hier ohne Ausnahme § 8 Abs. 2 KStG.

26 Die Betriebsstätte ist damit im Gewerbesteuerrecht einerseits konstituierend für die Steuerpflicht überhaupt (vgl. insbesondere auch § 2 Abs. 6 und 7 GewStG), andererseits ist sie wegen § 28 Abs. 1 GewStG Hauptmaßstab für die Zerlegung zwischen verschiedenen Gemeinden.

27 Aus § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG folgt nichts anderes. Aus dem dort enthaltenen Verweis auf eine Personengesellschaft lässt sich nicht ableiten, dass eine Personengesellschaft stets Gewerbebetrieb i.S.d. Gewerbesteuergesetzes sei, zumal der Passus „Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb …" gerade auf die gegenteilige Deutung schließen lässt.

28 Dann allerdings läge per definitionem schon keine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, wie sich aus dem Einschub in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG („die keine Tätigkeit i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt") ergibt.

29 Eine Betriebsstätte kann indes beispielsweise als aufnehmende Einheit an einer Einbringung teilnehmen, vgl. § 23 Abs. 1 UmwStG.

30 Dies ergibt sich schon daraus, dass die Vorschriften hinsichtlich der einzelnen Objekte der Umwandlungsvorgänge oder Gegenstände einer Einbringung nach allein dieser Terminologie bezeichnet sind. Anschaulich zeigt sich dies in § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG („inländische Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs").

31 Hier wird als abgebende Gesellschaft i.d.R. eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft und als aufnehmende Gesellschaft i.d.R. eine vermögensverwaltende Personengesellschaft beteiligt sein, vgl. *Coester* in Haase/Hruschka, § 8 UmwStG Rz. 2.

Unternehmensverständnis des Umsatzsteuerrechts, das insbesondere nicht auf die Kategorie des Gewerbebetriebs abstellt, auch wenn zuzugeben ist, dass weite Teile der Vermögensverwaltung mangels eines Leistungsaustausches nicht als unternehmerische Tätigkeit anzusehen sind. Ein solchermaßen verstandenes (vermögensverwaltendes) Unternehmen kann gleichwohl eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte unterhalten. Auch ist der Begriff der Betriebsstätte lediglich an § 12 AO angelehnt; er wird daher von der deutschen Finanzverwaltung in ihrem BMF v. 4.9.2009[32] abweichend definiert. Vor dem Hintergrund der ebenfalls abweichenden Funktion der Betriebsstätte im Umsatzsteuerrecht vermag dieser Befund indes nicht zu erstaunen.

2. Bewertung des Status quo

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass sich bei der Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhalten kann, jede schematische Betrachtung verbietet. Die Antwort auf die Frage fällt je nach betrachtetem Steuergesetz verschieden aus, und auch die Funktion der Betriebsstätte in dem jeweiligen Tatbestand spielt eine Rolle.

Zwar ist zu konstatieren, dass es für die abkommensrechtliche Behandlung allein auf eine dem Art. 5 OECD-MA entsprechende Bestimmung ankommt. Allerdings entspricht es der wohl h.M., dass die zu § 12 AO ergangene Rechtsprechung und Auslegung unter bestimmten Umständen auch im Rahmen der Anwendung des Art. 5 OECD-MA zu berücksichtigen ist. Zudem war es das Ziel der Untersuchung, Antworten auf die Frage zu finden, ob aus dem Blickwinkel des nationalen deutschen Steuerrechts Schlussfolgerungen auch für die abkommensrechtliche Behandlung vermögensverwaltender Personengesellschaften gezogen werden können.

a) Abgabenordnung als Ausgangspunkt

Die Untersuchung nahm ihren Ausgangspunkt bei dem Begriffsverständnis der Abgabenordnung als Mantelgesetz aller Einzelsteuergesetze. Hier ist festzuhalten, dass der Wortlaut des § 12 AO eine Anwendung auf vermögensverwaltende Unternehmungen jedenfalls nicht ausschließt. Weiter ist festzuhalten, dass die wohl h.M. den Betriebsstättenbegriff auf Einkünfte aus §§ 13, 15 und 18 EStG anwenden möchte und dass vereinzelt Kommentatoren eine Erstreckung auch auf § 21 EStG befürworten. Hinzu kommt, dass jedenfalls diejenigen Autoren, die den Unternehmensbegriff i.S.d. § 12 AO zwar mit § 2 Abs. 1 UStG gleichsetzen wollen, sodann aber wieder Vermietungseinkünfte ausnehmen möchten, zur Kenntnis nehmen müssen, dass das Umsatzsteuerrecht in vielen Fällen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit durchaus von einer unternehmerischen Tätigkeit i.S.d. § 2 UStG ausgeht.

Die genannten Beschränkungen ergeben sich m.E. nicht aus dem Gesetz. Ein solches Verständnis berücksichtigt nicht ausreichend, dass sich der Gesetzgeber bei der Abfassung des § 12 AO im Gegensatz zu seiner Vorgängervorschrift für den Begriff des „Unternehmens" gegenüber dem bisherigen Gewerbebetrieb ausgesprochen hat. Eine Verengung des Begriffs nur auf Gewinneinkünfte ergibt sich hieraus nicht zwingend. Hinzu kommt, dass im Falle einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sich die Betriebsstätteneigenschaft bereits aus § 12 Satz 2 Nr. 2 AO ergibt, wenn man richtigerweise den Satz 2 der Norm im Verhältnis zum Grundtatbestand des Satzes 1 als *Regel*beispiel und nicht als Regel*beispiel* versteht. Am Ort ihrer Geschäftsleitung verfügt damit eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nach m.E. zutreffender Auffassung stets über eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO.

Dieser Befund gilt mithin auch für alle Einzelsteuergesetze, es sei denn, es ergibt sich aus dem Sachzusammenhang ein anderes. Dies gilt namentlich insbesondere für das Einkommen- und das Körperschaftsteuergesetz. Eigene Betriebsstättendefinitionen enthält das EStG nur in den Fällen, in denen die Betriebsstätte eine besondere Funktion erfüllt, die über die Primärfunktion der Betriebsstätte im Ertragsteuerrecht (d.h. die Gewinnabgrenzung im internationalen Kontext) hinausgeht. Es bleibt daher nur festzustellen, dass sich für die Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Betriebsstätte unterhalten kann, isoliert aus dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz keine Anhaltspunkte ableiten lassen.

Eindeutig ist indes, dass es insbesondere im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht denkbar ist, dass eine ausländische Personengesellschaft eine inländische Betriebsstätte unterhält, ohne nicht gleichzeitig ihren Gesellschaftern gewerbliche Einkünfte zu vermitteln. Hingegen ist es sehr wohl denkbar, dass eine ausländische Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, ohne zugleich eine inländische Betriebsstätte zu unterhalten (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Ob aber eine vermögensverwaltende Unternehmung eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhalten kann, ergibt sich aber weder aus dem Einkommen- noch aus dem Körperschaftsteuergesetz, sondern bestimmt sich allein nach den o.g. Grundsätzen i.S.d. § 12 AO.

b) Begriffsbestimmung von der Funktion her

Im Gewerbesteuergesetz muss zunächst die besondere Funktion der Betriebsstätte gesehen werden, die sowohl die persönliche als auch die sachliche Steuerpflicht an den inländischen stehenden Gewerbebetrieb anknüpft. Vor diesem Hintergrund ist es unstreitig, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft mangels eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG nicht der Gewerbesteuer unterliegen kann. Jedoch unterliegt eine inländische, i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft, die ihrer Natur nach originär vermögensverwaltend tätig ist, ebenfalls unstreitig der Gewerbesteuer. Allerdings kann sich diese Steuerpflicht nur daraus ergeben, dass die inländische Personengesellschaft über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO verfügt. Insofern ergibt sich aus dem Zusammenhang von § 2 Abs. 1 Satz 2 und 3 GewStG mit § 12 AO, dass

32 BMF v. 4.9.2009, BStBl. I 2009, 1005 ff.

eine vermögensverwaltende Unternehmung eine Betriebsstätte unterhalten kann.

Beispiel: Eine inländische Personengesellschaft, die die Kriterien des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfüllt, vermietet diverse Wohnhäuser und legt hieraus erhaltene liquide Mittel verzinslich an. In der Hamburger Innenstadt wird ein Büro mit 2 Mitarbeitern unterhalten, in dem sich zugleich der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung befinden. Nach ganz h.M. unterliegt die Gesellschaft der Gewerbesteuer, vgl. auch H. 2.1 (2) GewStR. Hierzu ist Folgendes zu bemerken: Im Beispielsfall kann sich die Steuerpflicht m.E. nur daraus ergeben, dass die Personengesellschaft trotz ihrer an sich vermögensverwaltenden Tätigkeit eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO unterhält. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist unter einem Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. EStG zu verstehen (welches wegen § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG unstreitig gegeben ist), und der Gewerbebetrieb wird im Inland betrieben, wenn für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Eine solche Betriebsstätte kann sich bei einer nur vermögensverwaltenden Tätigkeit m.E. allein aus § 12 Abs. 1 Satz 2 AO ergeben, sofern man die Begriffe „Einrichtung" oder „Anlage" i.S.d. § 12 Satz 1 AO auf die Gewinneinkunftsarten anwenden möchte.

Bemerkenswert ist, dass das Grundsatzurteil des BFH zur Gewerbesteuerpflicht der gewerblich geprägten Personengesellschaft zu der Frage der Art der Betriebsstätte keinerlei Stellung bezieht.[33] Erst aus dem vorinstanzlichen Urteil[34] ergibt sich, dass sich bei dem Urteil zugrunde liegenden Vermietungsgeschäft die Gewerbesteuerpflicht letztlich aus § 12 Satz 1 AO ergeben soll. In der Tz. 23 des Urteils heißt es: „Gemessen an den vorstehenden Grundsätzen hat die Klägerin ihren Gewerbebetrieb durch die Vermietung der Räumlichkeiten des Hauses X (d.h. Eintritt in die bestehenden Mietverträge) in Gang gesetzt." Da im Urteilsfall auf eine etwaige Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht abgestellt wurde, spricht m.E. viel dafür, dass das Gericht von der Grundregel des § 12 Satz 1 AO ausgegangen war.[35]

Das FG Hamburg hat in seinem Urteil vom 10.2.2009[36] zwar die Voraussetzungen der Gewerbesteuerpflicht im Hinblick auf die Tätigkeitserfordernisse bei gewerblich geprägten Personengesellschaften deutlich besser beschrieben, jedoch blieb auch hier die Frage nach der Art der Betriebsstätte offen. Soweit ersichtlich, hat sich einzig das FG Hamburg in seinem Urteil vom 16.4.2010[37] dieser Frage angenommen (Tz. 259–262) und für einen geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG vorbildlich wie folgt subsumiert: „Die Klägerin betrieb ihren Gewerbebetrieb kraft Rechtsform in den Streitjahren auch im Inland (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem – hier nicht einschlägigen – in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Dabei beantwortet sich die Frage, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, für die Gewerbesteuerpflicht allein nach § 12 AO. […] Betriebsstätte ist gem. § 12 Satz 1 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Die in § 12 Satz 2 AO beispielhaft aufgeführten Anlagen und Einrichtungen begründen in jedem Fall einen Betriebsstätte. Dabei setzt die Definitionserweiterung des in Satz 1 enthaltenen Grundtatbestands nach § 12 Satz 2 AO nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus. Dies gilt insbesondere für die als Betriebsstätten anzusehenden Stätten der Geschäftsleitung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO […]. Die Klägerin verfügte in den Streitjahren 1996 und 1997 über eine Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO) im Inland …"

c) Betriebsstätte und Vermögensverwaltung?

Aus dem Gesagten folgt m.E., dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Betriebsstätte unterhalten kann. Denn die gewerblich geprägte Personengesellschaft ist ein Gewerbebetrieb i.S.d. GewStG, weil sie einen Gewerbebetrieb i.S.d. EStG darstellt. Die Frage nach der Betriebsstätte ist unabhängig hiervon zu beantworten, denn aus § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG folgt nicht zwingend, dass eine Betriebsstätte stets gewerbliche Einkünfte voraussetzt. Vielmehr folgt aus den §§ 12 Satz 2 Nr. 2 AO, 2 Abs. 1 Sätze 2 und 3 GewStG, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft am Ort ihrer Geschäftsleitung eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO unterhält. Gewerbesteuerpflichtig indes wird sie nur dann, wenn sie eine gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfährt.

Für die Beantwortung der Frage, ob eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Betriebsstätte

33 BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464 ff.

34 FG Hessen v. 8.11.2001, – 8 K 2822/00, EFG 2002, 767 ff.

35 Allein das Abstellen auf eine „werbende Tätigkeit" indes geht m.E. fehl. Das FG Hessen hätte, ggf. nach Aufforderung durch den BFH, aufklären müssen, woraus genau sich die Betriebsstätteneigenschaft ergibt. Eine „werbende Tätigkeit" kann auch außerhalb einer Betriebsstätte erbracht werden. Zudem knüpft das Gesetz wegen § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG hinsichtlich des Inlandsbezugs allein an das Vorliegen einer Betriebsstätte an, während die „werbende Tätigkeit" nur bezüglich der Frage relevant wird, ob überhaupt ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG vorliegt. Diese Zusammenhänge werden erstaunlicherweise weder vom FG Hessen noch vom BFH näher analysiert.

36 Az. – 2 K 124/07, EFG 2009, 950 ff.: „Bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft ist vielmehr auf den Beginn der werbenden Tätigkeit abzustellen, die – wie bei anderen Unternehmen auch – von bloßen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen ist. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Allerdings handelt es sich lediglich um ein Indiz; letztlich maßgeblich ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit." Vgl. hierzu ebenso das BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464 ff.

37 Az. – 5 K 114/08, EFG 2011, 539 ff.; vgl. auch nachgehend das BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354 ff., das indes zu der Betriebsstättenproblematik keine Stellung mehr bezieht. Hieraus darf man wohl folgern, dass der BFH die Ausführungen des FG Hamburg zum Vorliegen einer Betriebsstätte gem. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO teilt.

unterhalten kann, lassen sich ferner isoliert weder aus dem Umwandlungssteuergesetz noch aus § 1 AStG Anhaltspunkte ableiten. In beiden Fällen gilt die Definition des § 12 AO, so dass auf das oben Gesagte Bezug genommen werden kann. Zwar lassen sich aus der Gesetzesbegründung zum Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz Anhaltspunkte für eine Bejahung der Frage herauslesen, jedoch sind die Aussagen in der Gesetzesbegründung so widersprüchlich, dass sie als belastbare Referenz nicht tauglich sind.

Hingegen lassen sowohl das UStG als auch die §§ 7 ff. AStG erkennen, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften im Grundsatz über Betriebsstätten verfügen können. Zwar ist dies im UStG dem weiten Unternehmerbegriff geschuldet, der erheblich über den Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG hinausgeht. Ob das Unternehmen i.S.d. UStG hingegen mit dem Unternehmen i.S.d. § 12 AO übereinstimmt, bleibt im Schrifttum weitgehend unerörtert und lässt sich auch aus der Gesetzessystematik nicht abschließend beurteilen. Eine solche Übereinstimmung ließe sich jedoch m.E. mit guten Gründen vertreten, weil eine Einschränkung des Unternehmensbegriffs auf die Gewinneinkunftsarten in beiden Fällen nicht aus dem Gesetz hervorgeht. Für die AO gilt dies unmittelbar, weil von § 12 AO sämtliche Einkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG in Bezug genommen werden, sofern sich dies nicht denklogisch ausschließt (beispielsweise können Kapitalgesellschaften keine Arbeitnehmer sein). Für das UStG gilt dies jedenfalls mittelbar, weil die Tätigkeiten, die nach dem EStG zu Überschusseinkünften führen würden, nicht von der unternehmerischen Tätigkeit i.S.d. UStG ausgeschlossen sind.

Hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung schließlich ist zu konstatieren, dass die Einkunftsarten des EStG irrelevant sind und dass die Fälle, in denen vermögensverwaltende Tätigkeiten der Hinzurechnung unterliegen, mutmaßlich allenfalls theoretisch denkbar sind. Die (im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG vorgelagerte) Frage der der Betriebsstättenbegründung vermögensverwaltender Personengesellschaften beantwortet sich daher allein nach den Kriterien des § 12 AO.

Es ergibt sich daher folgendes Bild: Bis auf wenige sachlich begründete Ausnahmen richtet sich der Betriebsstättenbegriff für die Einzelsteuergesetze nach § 12 AO. Hier ist m.E. richtigerweise festzuhalten, dass eine Verengung des Betriebsstättenbegriffs auf die Gewinneinkunftsarten de lege lata im Gesetz keine Stütze findet. Dies belegt auch die Entstehungsgeschichte der Norm. Im Grundsatz kann im Rahmen sämtlicher Einkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG eine Betriebsstätte begründet werden. Eine Ausnahme bilden lediglich Einkünfte nach § 19 EStG.

Dieser Befund wird gestützt durch viele kleine Mosaiksteine anhand der Auslegung des Wortlauts und der Systematik der Einzelsteuergesetze, ohne dass einzelne dieser Begründungsansätze für sich genommen ausreichen würden. Die oftmals (ohne weitere Begründung) aufgestellte Behauptung, eine Betriebsstätte sei ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht denkbar, lässt sich stringent anhand des geschriebenen deutschen Steuerrechts nicht belegen. Umgekehrt denkbar sind hingegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ohne dass zugleich eine Betriebsstätte vorliegen müsste, die § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben b-g EStG für den Inbound-Fall belegt. Insofern ist auf die eingangs gestellte Frage zu antworten, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (für ertragsteuerliche Zwecke) eine Betriebsstätte unterhalten kann.

Gleichwohl ist zu konzedieren, dass dieser Befund bei einem reinen Inlandssachverhalt kaum jemals steuerliche Auswirkungen haben wird. Abgrenzungsfragen in Bezug auf die Steuerhoheit stellen sich hier nicht, und für die Gewerbesteuer reicht eine Betriebsstätte allein nicht aus (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG), weil der Gewerbebetrieb i.S.d. EStG hinzukommen muss (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Relevant werden könnte diese Feststellung indes bei internationalen Sachverhalten. Ob das hier gefundene Ergebnis eine Änderung der herkömmlichen Besteuerungspraxis bei internationalen vermögensverwaltenden Personengesellschaften herbeizuführen vermag oder gar hierzu nötigt, wird daher im Folgenden zu untersuchen sein.

III. Versuch einer Neuorientierung

1. Standortbestimmung

Finanzverwaltung und Rechtsprechung sowie der weit überwiegende Teil der Literatur gehen, wie oben dargelegt, gegenwärtig davon aus, dass vermögensverwaltende Unternehmungen ihren Gesellschaftern keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA vermitteln und dass insbesondere vermögensverwaltende Personengesellschaften auch keine abkommensrechtliche Betriebsstätte unterhalten können. Nachstehend soll zunächst im Ansatz der Versuch unternommen werden, diese h.M. kritisch zu hinterfragen. Sie gründet sich nämlich m.E. auf einem durch bestimmte, als selbstverständlich betrachtete Grundannahmen geprägten Verständnis von Abkommenstext und Abkommenssystematik im OECD-MA und dem Nebeneinander von erstens abkommensrechtlich autonomen Begrifflichkeiten, zweitens den Vorschriften der Art. 3 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 4 OECD-MA sowie drittens den Wertungen des nationalen deutschen Steuerrechts, die in das Abkommensrecht hineingelesen werden.

2. Thesen

Dies vorausgeschickt, sollen nachstehend Begründungsansätze für die folgenden Thesen gefunden werden:

(a) Der Begriff „Unternehmen“, wie er insbesondere in den Art. 5 und 7 OECD-MA Verwendung findet, ist nicht mit dem Gewerbebetrieb i.S.d. EStG, sondern mit dem Begriff „Unternehmen“ i.S.d. EStG gleichzusetzen. Ein solchermaßen bestimmter Unternehmensbegriff des EStG ist als eigenständiger einkommensteuerlicher Terminus technicus anzuerkennen.

(b) Vermögensverwaltende Unternehmungen, insbesondere Personengesellschaften, können solchermaßen verstandene Unternehmensgewinne im Abkommenssinne erzielen und auch abkommensrechtliche Betriebsstätten unterhalten.

(c) Abkommensrechtlich bedarf es einer Abgrenzung zwischen den vermögensverwaltenden Tätigkei-

ten, die zur Anwendung der Einkunftsartikel der Art. 6. 10–12, 13 und 21 OECD-MA führen, und jenen Tätigkeiten, die zur Anwendung der Art. 5 und 7 OECD-MA führen. Diese Abgrenzung darf nicht unbesehen anhand der zu § 15 Abs. 2 EStG entwickelten Kriterien erfolgen, sondern muss „aus dem Geist des Abkommens" selbst heraus geschehen.

3. Begründungsansätze

a) Wortlaut des OECD-MA („Geschäftstätigkeit")

Wir beginnen mit einem unbefangenen, d.h. einem von den Wertungen des nationalen deutschen Steuerrechts losgelösten Lesen der einschlägigen Passagen des OECD-MA. Der in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA sowie Art. 7 Abs. 1 OECD-MA verwendete Ausdruck „Unternehmen" („business" in der englischen Fassung) ist in Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA definiert und versteht darunter schlicht die Ausübung einer Geschäftstätigkeit. Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA zu lesen, wonach der Ausdruck „Geschäftstätigkeit" auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit einbezieht.

M.E. ergibt auch hier die Wortlautauslegung, dass beispielsweise die selbständige Tätigkeit eines Kapitalanlegers oder das „Vermietungsunternehmen" als Unternehmen i.S.d. OECD-MA zu verstehen sein muss, wenn denn die Kapitalanlage bzw. die Vermietung „unternehmerisch" erfolgt und einen geschäftlichen Charakter hat.[38] Dies gilt ausdrücklich unabhängig von der Frage, ob die Kapitalanlage oder Vermietung nach den Kategorien des nationalen deutschen Steuerrechts als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3 EStG) anzusehen ist. Zutreffend besagt die Tz. 4 des OECD-MA zu Art. 3 OECD-MA, dass als Geschäftstätigkeit jedenfalls freiberufliche Dienstleistungen und „andere selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art" zu verstehen sind, und zwar unabhängig von der Bedeutung, die der Ausdruck „Geschäftstätigkeit" nach innerstaatlichem Recht hat. Die Beurteilung, ob eine Tätigkeit eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Abkommens ist, vollzieht sich daher nur dann nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), wenn es sich nicht um eine in Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA genannte Tätigkeit handelt.[39]

Allerdings ist zu bedenken, dass Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA erst im Jahr 2000 und damit zu der Zeit in das OECD-MA Eingang gefunden hat, in der die Bestimmung des Art. 14 OECD-MA aus dem Abkommenstext gestrichen wurde.[40] Die Tz. 10 des OECD-MA zu Art. 3 OECD-MA erläutert daher, dass mit Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA lediglich die zuvor von Art. 14 OECD-MA erfassten Tätigkeiten angesprochen worden seien, und zu jenen Tätigkeiten gehörte eine Kapitalanlage- oder Vermietungstätigkeit unstreitig nicht.[41] Vor diesem Hintergrund mag man in der Tat die Tätigkeiten i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA allein als Tätigkeiten verstehen, die im nationalen Recht unter § 18 EStG fallen würden, auch wenn diese Auslegung nicht gänzlich unangreifbar ist.

b) Maßgeblichkeit des Gewerbebetriebs fraglich

Die Kernfrage jedoch geht dahin, ob es zwingend ist, aufgrund der Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und mithin der Maßgeblichkeit nationalen Rechts bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Unternehmensbegriffs stets den Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG bzw. allein die freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit dem Unternehmen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA gleichzusetzen. An dieser Stelle der Prüfung wird von den meisten Autoren unbesehen auf die bereits genannten §§ 15, 18 EStG rekurriert. An stichhaltigen Begründungen fehlt es meist.

aa) Schrifttum

So hätte es doch nahe gelegen, unter dem abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff zunächst und primär den nationalen Unternehmensbegriff zu verstehen. Hier hat die vorliegende Untersuchung gezeigt, dass „Unternehmen" i.S.d. AO und i.S.d. EStG sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen können (dazu oben Rz. 32). Stattdessen stellt etwa *Wassermeyer*[42] schlicht auf § 15 Abs. 2 bzw. § 18 EStG ab und behauptet, das deutsche Steuerrecht kenne nur den Begriff der „Tätigkeit", der aber im Übrigen mit „Geschäftstätigkeit" gleichzusetzen sei. Dies ist in mehrerlei Hinsicht zweifelhaft. Erstens wird etwa in § 15 EStG der Ausdruck „Betätigung" verwendet, während auf „Tätigkeit" in der Hauptsache in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zurückgegriffen wird. Zweitens ist die Geschäftstätigkeit nach dem oben Gesagten im Abkommensrecht der Oberbegriff für eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Art. 7 OECD-MA und eine sonstige selbständige Tätigkeit i.S.d. aufgehobenen Art. 14 OECD-MA. Und drittens vertritt *Wassermeyer* die These, dass eine Kapitalgesellschaft, die ein Gebäude vermiete, abkommensrechtlich keine Unternehmensgewinne, sondern Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen i.S.d. Art. 6

38 A.A. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 23, der aus einem Umkehrschluss aus dem Begriff „Unternehmen" folgern möchte, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten per se hiervon ausgeschlossen seien. Eine Begründung bleibt *Wassermeyer* indes schuldig. M.E. transportiert er unbesehen Wertungen des nationalen deutschen Steuerrechts in das Abkommen hinein. Ebenso ohne Begründung unbesehen übernommen *Strunk/Kaminski* in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 3 OECD-MA Rz. 21.

39 Siehe Tz. 10 des OECD-MA zu Art. 3 OECD-MA; a.A. offenbar *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 23, der stets einen Vorrang des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA annehmen möchte.

40 Seitdem wird insbesondere in einer dem Art. 7 OECD-MA vergleichbaren Vorschrift in den deutschen DBA nicht mehr auf Gewinne „gewerblicher Unternehmen", sondern auf Unternehmensgewinne abgestellt. Dies wäre daher mit der Einstellung von Art. 3 Abs. 1 Buchstabe h OECD-MA in das Abkommen konsistent.

41 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 14 OECD-MA Rz. 35 ff. zur Abgrenzung gegenüber vermögensverwaltenden Tätigkeiten.

42 *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 23; deutlicher noch *ders.* bei Art. 7 OECD-MA Rz. 16a.

OECD-MA erziele.[43] Wenn dies zutreffend sein soll und damit die innerstaatliche Anordnung des § 8 Abs. 2 KStG insoweit ohne Bedeutung ist, so ist doch fraglich, warum nicht auch der umgekehrte Fall denkbar ist, nämlich beispielsweise eine Vermietungstätigkeit einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die aufgrund ihres Charakters abkommensrechtlich als „geschäftlich" und damit als Geschäftstätigkeit einzuordnen ist, ohne dass zugleich die Grenze zum Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG bereits überschritten wäre.

Die im Schrifttum zum abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff vertretenen, hier beispielhaft an der Kommentierung von *Wassermeyer* wiedergegebenen Meinungen sind fast ohne Ausnahme erkennbar von der Vorprägung durch das nationale Steuerrecht und den dadurch vorgegebenen Kategorien geleitet, d.h. Vermögensverwaltung vs. Gewerbebetrieb.[44] Insofern stellt *Wassermeyer* dann auch folgerichtig die Frage, wann – aus abkommensrechtlicher Perspektive – die Vermögensverwaltung zum Unternehmen wird.[45]

bb) Rechtsprechung

In der Rechtsprechung des BFH, vor allem aber der FG, stellen sich vergleichbare Unschärfen ein, wenn es um die Auslegung der Geschäftstätigkeit geht. Geht man dem auf den Grund, so ergibt sich das folgende Bild: In einem der jüngsten Urteile des BFH zur Unternehmenseigenschaft der gewerblich geprägten Personengesellschaft stellt das Gericht fest[46]: „Wie der BFH im Urteil in BFHE 229, 252 mit überzeugender Begründung ausgeführt hat, setzt das Vorliegen von ‚Gewinnen eines Unternehmens' im abkommensrechtlichen Sinn […] bzw. von ‚gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens' […] eine ihrer Art nach ‚unternehmerische' Tätigkeit voraus. […] Es möge zwar der Anweisung in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. (entspricht im Wesentlichen Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz) entsprechen, für Zwecke der deutschen Besteuerung an die Definition der ‚Einkünfte aus Gewerbebetrieb' in § 15 Abs. 2 EStG anzuknüpfen. Der abkommensrechtliche Begriff ‚gewerbliche Gewinne eines Unternehmens' umfasse aber nicht Einkünfte aus einer inhaltlich zum Bereich der Vermögensverwaltung gehörenden und im innerstaatlichen Recht nur im Wege einer Fiktion gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG dem Bereich der Gewerblichkeit zugewiesenen Tätigkeit."

In dem in Bezug genommenen Urteil BFHE 229, 252[47] findet sich hierzu zwar keine Ergänzung, wohl aber vorgehend im Urteil des FG Köln[48]: „Nach Art. 3 Abs. 1 lit. f. DBA CH kommt es für die Annahme eines Unternehmens entscheidend auf die tatsächliche Betätigung der Personengesellschaft an. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift, die einen *Betrieb* eines Unternehmens und damit eine aktive Tätigkeit am Markt voraussetzt. Die reine Verwaltung eigenen Vermögens einer Personengesellschaft – wie die der KG – stellt jedoch auch nach deutschem Verständnis keinen Geschäftsbetrieb dar […]. Es fehlt insoweit an dem Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG." Hierzu ist Folgendes zu bemerken: Von der Voraussetzung des „Betriebs" eines Unternehmens ist im Abkommenstext keine Rede. Ferner fehlt eine Begründung dafür, dass es überhaupt auf das „deutsche Verständnis" eines Geschäftsbetriebs (wiederum ein neues Wort, das sich im Abkommen nicht wiederfindet) ankommen soll. Und schließlich nimmt doch ein Steuerpflichtiger, der Grundvermögen vermietet, ohne jedoch die Grenze zum Gewerbebetrieb deutscher Prägung zu überschreiten, durchaus am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. In die m.E. richtige Richtung weist daher das in Rz. 196 genannte BFH, Urt. v. 4.5.2011, das – wenn auch nur in Ansätzen – von einem autonomen Begriffsverständnis des Tatbestandsmerkmals „Unternehmen" ausgeht.

Andere Gerichtsentscheidungen verzichten ganz auf eine Begründung und führen kurz und knapp aus: „Bei dem von der X-LP erzielten und der Klägerin zuzurechnenden Veräußerungserlös handelt es sich nicht um einen gewerblichen Gewinn i.S.d. Art. III Abs. 1 DBA GB, sondern um eine Frucht privater Vermögensverwaltung. Ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, ist gem. Art. II Abs. 3 DBA GB nach dem Recht des Anwenderstaats zu entscheiden. Die X-LP übt keine originär gewerbliche Tätigkeit aus, weil der festzustellende Gewinn aus dem An- und Verkauf lediglich einer Immobilie resultiert. Es fehlt am Merkmal der Nachhaltigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG."[49] Etwas später in dem Urteil folgt dann immerhin ein Verweis auf dem Begriff der Geschäftstätigkeit, jedoch ohne Subsumtion und ohne Begründung, warum dabei allein auf den Gewerbebetrieb abzustellen sei: „Die bloße Vermögensverwaltung ist auch dann keine Geschäftstätigkeit, wenn sie von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ausgeübt wird. Aus deutscher Sicht ist Unternehmen nur das, was § 15 Abs. 2 EStG als Gewerbebetrieb definiert."

c) Grundannahmen der herrschenden Meinung

Weitere Entscheidungen ließen sich anfügen. Die Rechtsprechung des BFH und die h.M. sind, das ist zu

43 Ein solches Verständnis findet auch in der Praxis, international betrachtet, keine Mehrheit. Wenn andere Staaten Kapitalgesellschaften als Steuerpflichtige zu beurteilen haben, die z.B. Zinseinkünfte durch Darlehensvergaben erzielen, so findet nahezu ausschließlich und ohne weitere Erörterung des Unternehmensbegriffs der Art. 7 des jeweiligen DBA Anwendung. Für die von *Wassermeyer* beispielhaft genannten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ist im Übrigen die Rechtsfolge wegen Art. 6 Abs. 4 OECD-MA ohnehin dieselbe, d.h. im Falle des Nichtvorliegens von Unternehmensgewinnen (hier setzt sich sonst das Belegenheitsprinzip gegenüber dem Betriebsstättenprinzip durch) gilt die Grundregel des Art. 6 Abs. 1 OECD-MA. Das Beispiel ist daher unglücklich gewählt – bei den Art. 10–12 OECD-MA ist die Relevanz hingegen erheblich.

44 So auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 16.234 ff.

45 *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 23.

46 BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, BFH/NV 2011, 1637 ff.

47 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252 ff.

48 FG Köln v. 13.8.2009 – 15 K 2900/05, EFG 2009, 1819 ff.

49 FG Düsseldorf v. 28.4.2009 – 17 K 1070/07 F, EFG 2009, 1395 ff.

konzedieren, in sich konsistent, wenn man von zwei Grundannahmen ausgeht. Diese Grundannahmen sind offenbar so selbstverständlich, dass sie in kaum einer Entscheidung überhaupt Erwähnung finden. Die erste Grundannahme lautet: Der Begriff des „Unternehmens" ist in den Abkommen nicht definiert (weshalb wegen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das nationale Recht des Anwenderstaates zurückgegriffen werden darf). Die zweite Grundannahme lautet: „Unternehmen" im abkommensrechtlichen Sinne ist mit dem „Gewerbebetrieb" des EStG gleichzusetzen.

Nur vereinzelt finden sich (untergerichtliche) Entscheidungen, die in Richtung der hier vertretenen Neuorientierung gehen. So heißt es im Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 2.9.2010[50] zur Beteiligung von Steuerinländern an einer ungarischen Personengesellschaft: „Das DBA-Ungarn enthält – anders als das OECD-MA (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. c: ‚Ausübung einer Geschäftstätigkeit') – keine Definition des Begriffs ‚Unternehmen'. Wird ein Unternehmen – wie im vorliegenden Fall gegeben – von einer Personengesellschaft betrieben, so wird es aus deutscher Sicht nach der einen Auffassung abkommensrechtlich – da die Personengesellschaft selbst wegen des sog. Transparenzprinzips grundsätzlich keinen Abkommensschutz genießt, sondern nur die einzelnen hinter ihr stehenden Gesellschafter […]. Wendet man vorliegend mangels Spezialregelung im DBA-Ungarn den Unternehmensbegriff des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d an, so haben der Kläger und der Beigeladene mittels ihrer Gesellschafterstellung innerhalb der X in Ungarn anteilig ein ‚Unternehmen' im abkommensrechtlichen Sinne betrieben, denn die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern an ein Produktionsunternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht stellt die ‚Ausübung einer Geschäftstätigkeit' dar."[51]

Ob indes die vorgenannten Grundannahmen ohne weiteres Geltung beanspruchen dürfen, darf füglich bezweifelt werden. Der Unternehmensbegriff wird in Art. 3 Abs. 1 Buchstaben c und h OECD-MA definiert.[52] Für DBA, in denen die genannte Definition nicht enthalten ist, wird diese Vorgabe jedenfalls als Interpretationshilfe verstanden werden dürfen.[53] Sodann vermag die Gleichsetzung des inländischen Gewerbebetriebs mit dem abkommensrechtlichen Unternehmen allenfalls für die älteren deutschen Abkommen überzeugen, in denen von „gewerblichen Gewinnen", „Gewerbebetrieben" und Ähnlichem die Rede war.[54] In denjenigen DBA, die wie das OECD-MA den Begriff des Unternehmens verwenden, liegt die Interpretation dieses Ausdrucks als originärer Gewerbebetrieb des EStG kaum nahe. Dass man jedoch auch bei einem abkommensautonomen Verständnis des Unternehmensbegriffs nicht zwingend andere Einkünfte als Unternehmensgewinne einem „Unternehmen" zuschreiben muss, zeigt das Urteil des BFH vom 27.10.2011 (für einen land- und forstwissenschaftlichen Betrieb).[55]

d) Unternehmen vs. Vermögensverwaltung

Zu Gebote steht vielmehr m.E. eine Interpretation i.S.d. Unternehmensbegriffs nach dem deutschen Ertragsteuerrecht, der – wie oben dargelegt – erheblich über den Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG hinausgeht.[56] Geht man einmal hiervon aus, so ist dennoch die Anweisung des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA zu beachten, der unmissverständlich von einer Nachrangigkeit des Artikels über Unternehmensgewinne ausgeht. So wie die h.M. eine Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb anhand der Kriterien des § 15 Abs. 2 OECD-MA vornimmt, verlangt Art. 7 Abs. 4 OECD-MA in der Tat eine abkommensrechtliche Abgrenzung zwischen den Unternehmensgewinnen und den sonstigen „Einkunftsarten" des Abkommens.

Nicht jede vermögensverwaltende Tätigkeit hat daher das Vorliegen von Unternehmensgewinnen zur Folge. Eine Kapitalanlagetätigkeit, die zu Einkünften aus Art. 10 oder 11 OECD-MA führt, wird dann nach Maßgabe des Abkommens zu einer unternehmerischen Tätigkeit i.S.d. Art. 7 OECD-MA, wenn sie als „Ge-

50 FG Berlin-Brandenburg v. 2.9.2010, – 9 K 2510/04 B, EFG 2011, 415 ff.

51 Aufgehoben durch BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 689, Rz. 15 ff.

52 A.A. *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 15 („keine weitergehende Teildefinition") sowie *Lemaitre/Lüdemann* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz. 7.26 („allgemeine Umschreibung ohne Definition"). Auch darf bezweifelt werden, ob die von *Wassermeyer* getroffene, jedoch unbewiesene Feststellung, in den OECD-Mitgliedsstaaten bestehe keine Einigkeit über den Unternehmensbegriff, tatsächlich wegen Art. 31 Abs. 1 WÜRV dazu führt, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA anwendbar ist. Bei einem solchen Verständnis jedenfalls rückt das Ziel des Entscheidungseinklangs zwischen den Staaten in noch weitere Ferne, als wenn man sich an der (sicherlich lückenhaften) Definition des Art. 3 Abs. 1 Buchstaben c und h OECD-MA orientiert. Etwaig verbleibende Unschärfen können zwar zu Qualifikationskonflikten und damit zu Doppelbesteuerungen führen, jedoch ist dies grundsätzlich hinzunehmen und über die dafür im OECD-MA vorgesehenen Mechanismen zu lösen (insbesondere Art. 25 OECD-MA).

53 A.A. aber möglicherweise das BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BFHE 236, 6 ff. zum DBA-Spanien, in dem auf diese Möglichkeit der Auslegung nicht eingegangen wird.

54 BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296 ff. Das DBA-USA 1954/65 definierte abweichend von anderen Abkommen den Ausdruck „Unternehmen" in Art. II Abs. 1 Buchstabe d und f als eine „gewerbliche Unternehmung" und den Ausdruck „gewerbliche Gewinne" in Art. III Abs. 5 als Einkünfte eines Unternehmens aus der aktiven Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, der jedoch nicht die in Art. VII Abs. 1 und 2 DBA-USA 1954/65 genannten Zinsen umfasste. Aufgrund der abkommensrechtlichen Definition konnte nicht auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift zurückgegriffen werden.

55 BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BFHE 236, 6 ff.

56 Die Literatur setzt sich mit diesem Befund bislang kaum auseinander. Vielmehr wird mit Zirkelschlüssen argumentiert, um das zu „beweisen", was zuvor als Grundannahme aufgestellt worden ist, vgl. etwa *Wassermeyer* in Wassermeyer DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 16a: Zunächst wird vom Unternehmensbegriff Abstand genommen und auf den Gewerbebetrieb als zulässiges Synonym rekurriert. Sodann heißt es: „Für den im dt. Steuerrecht verwendeten Ausdruck ‚Gewerbebetrieb' ist die Sinnverwandschaft mit dem abkommensrechtlichen Ausdruck ‚Unternehmen' ohne weiteres zu bejahen, weil § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen definiert". Die Frage, ob es im deutschen Steuerrecht nicht auch andere Unternehmen als gewerbliche Unternehmen gibt, wird nicht diskutiert.

schäftstätigkeit" verstanden werden kann. Freilich ist zu konstatieren, dass hier eine „gewisse Nähe" zu den Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG besteht, jedoch muss m.E. eine dem Grunde nach vermögensverwaltende Tätigkeit jedenfalls dann als Geschäftstätigkeit verstanden werden, wenn sie den Mittelpunkt der steuerrelevanten Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt, wenn sie „hauptberuflich" erbracht wird oder wenn durch sie nachhaltig und ins Gewicht fallende Erträge erwirtschaftet werden. Ausgehend vom Wortlaut ließe sich eine solchermaßen verstandene Tätigkeit m.E. durchaus als selbständige Tätigkeit i.S.d. Abkommens begreifen.

Die Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG jedenfalls, insbesondere aber die anhand dieser Kriterien entwickelten Rechtsinstitute (beispielsweise die 3-Objekt-Grenze beim gewerblichen Grundstückshandel), sind m.E. nicht geeignet, das Verhältnis zwischen dem Art. 7 OECD-MA und den vorrangigen Einkunftsartikeln in geeigneter Weise darzutun. Sie mögen im Grundsatz sachgerecht sein, immerhin haben sie sich auch im nationalen Recht als zwar teilweise willkürliche, aber in der Praxis recht einfach zu handhabende Kriterien bewährt. Im OECD-MA finden sie jedoch keine Stütze. Die Tatsache, dass der Unternehmensbegriff im Abkommen definiert ist, entfaltet m.E. insoweit eine Sperrwirkung, als auf die nationalen Wertungen nicht mehr ohne weiteres zurückgegriffen werden darf. Vielmehr ist der Unternehmensbegriff aus dem Abkommen selbst heraus zu entwickeln und auszulegen.

e) Zur Frage der Betriebsstätte

Wie ebenfalls oben dargelegt, kann eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nach dem nationalen deutschen Steuerrecht eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhalten. Geht man einmal hiervon aus und bedenkt man ferner, dass die Kriterien jedenfalls für die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Abkommensrecht nicht abweichend festgeschrieben sind, so kann eine vermögensverwaltende Personengesellschaft auch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte unterhalten.

Für die Beantwortung der Frage, ob abkommensrechtlich Unternehmensgewinne und das Vorliegen einer Betriebsstätte Hand in Hand gehen, ist zunächst auf Art. 5 Abs. 1 OECD-MA hinzuweisen. Der Satz liest sich so, als ob ausschließlich Unternehmen abkommensrechtliche Betriebsstätten unterhalten können. Insofern können vermögensverwaltende Personengesellschaften nur dann abkommensrechtliche Betriebsstätten begründen, wenn man mit der hier vertretenen Auffassung den Unternehmensbegriff nicht als einkommensteuerlichen Gewerbebetrieb, sondern – allgemeiner – als einkommensteuerliches Unternehmen versteht.

Fraglich ist ferner, ob im Anwendungsbereich der Betriebsstättenvorbehalte etwas anderes gilt, denn dort wird der Nexus von Unternehmen und Betriebsstätte jedenfalls im Wortlaut der Bestimmung nicht offenbar. Die Betriebsstättenvorbehalte sprechen nur vom Nutzungsberechtigten (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) bzw. von dem „in einem Vertragsstaat ansässigen Empfänger" (Art. 21 Abs. 2 OECD-MA), nicht aber von einem Unternehmen, das die präsumtive Betriebsstätte unterhalten soll. Insofern geht die Kernfrage dahin, ob beispielsweise Art. 10 Abs. 4 Satz 2 OECD-MA (hier wird die Anwendung des Art. 7 OECD-MA bestimmt) eine Rechtsfolgen- oder Rechtsgrundverweisung darstellt. M.E. wäre nur im Fall eines Verständnisses als Rechtsgrundverweisung die Frage zu prüfen, ob es sich bei dem Nutzungsberechtigten um ein Unternehmen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA handelt. Bei einer Interpretation als Rechtsfolgenverweisung hingegen würde sich der Betriebsstättenbegriff vom Unternehmensbegriff losgelöst verstehen lassen.

Diese Streitfrage wird in der maßgebenden Kommentarliteratur indes nicht weiter erörtert. Vielmehr wird insgesamt für die Anwendung des Art. 10 Abs. 4 OECD-MA ohne weitere Begründung gefordert, dass es sich bei den zugrunde liegenden Erträgen sowohl um Dividenden als auch um Unternehmensgewinne handeln müsse. Infolgedessen sei die Vorschrift auf lediglich vermögensverwaltende Gesellschaften nicht anwendbar, weil die Einkünfte dann ausschließlich als (beispielsweise) Dividenden zu verstehen seien. Ob der Betriebsstättenbegriff i.S.d. Betriebsstättenvorbehalte nicht ggf. ein anderer sein kann als im Rahmen des Art. 7 OECD-MA, bleibt unerörtert (wohl verneinend – wenn auch in anderem Zusammenhang – hingegen der BFH[57]).

IV. Fazit

Die vorstehenden – hier nur skizzierten – Überlegungen mögen Anlass für eine künftige vertiefende Diskussion über den abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff in Bezug auf vermögensverwaltende Personen-, aber auch Kapitalgesellschaften oder Einzelunternehmungen sein.

Um den mit den DBA angestrebten internationalen Entscheidungseinklang sicherzustellen, erscheint es angezeigt, den Unternehmensbegriff basierend auf der Definition des Art. 3 Abs. 1 Buchstaben c und h OECD-MA nicht primär auf der Grundlage des nationalen Rechts, sondern aus dem Abkommen selbst heraus zu interpretieren.[58] Lehnt man dies ab und verbleibt es sonach bei der Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, ist jedenfalls der einkommensteuerliche Unternehmensbegriff zugrunde zu legen, der nicht unbesehen mit dem Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG gleichgesetzt werden darf.

Wegen Art. 7 Abs. 4 OECD-MA ist es m.E. dennoch vonnöten, eine Abgrenzung der Unternehmensgewinne von denjenigen Einkünften vorzunehmen, die insbesondere unter die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA fallen. Warum diese Abgrenzung nach den im nationalen deutschen Steuerrecht erdachten Kriterien zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den Überschusseinkunftsarten bzw. der Vermögensverwaltung vorzunehmen ist, erschließt sich jedenfalls nicht unmittelbar. Die Anweisung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA gilt für diese Abgrenzung ausdrücklich nicht, denn es geht

57 BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BFHE 236, 6 ff.

58 So i.E. auch BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BFHE 236, 6 ff. zum DBA-Spanien, wobei dort die Auslegung mangels einer dem Art. 3 Abs. 1 Buchstaben c und h OECD-MA vergleichbaren Vorschrift naturgemäß schwer fällt.

nicht um die Auslegung von „Ausdrücken, die im Abkommen nicht definiert werden", sondern um eine Wertungsfrage, die allein aus dem DBA heraus zu beantworten ist.

Zwar ist zuzugeben, dass die Abgrenzung etwa von Art. 7 OECD-MA zu Art. 10 OECD-MA naturgemäß „schwammig" bleibt, denn andere Auslegungshinweise als die Bestimmung des Art. 3 Abs. 1 Buchstaben c und h OECD-MA lassen sich im Abkommenstext kaum finden. Wann also Erträge aus ihrer Natur nach originär vermögensverwaltenden Tätigkeiten abkommensrechtlich zu Unternehmensgewinnen werden, bedarf in der Zukunft – insbesondere vor dem Hintergrund des jüngeren Urteils des BFH vom 27.10.2011[59] – noch einer umfassenderen Untersuchung. Dies gilt insbesondere, wenn hierbei anhand der Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG die Grenze zum Gewerbebetrieb nicht überschritten wird.

Ferner bedarf noch die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften, die zwar ihrer Natur nach vermögensverwaltend sind, wegen § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG jedoch ihren Gesellschaftern gewerbliche Einkünfte vermitteln, im Abkommensrecht und Gewerbesteuerrecht einer eingehenderen Untersuchung. Zwar ist zu konzedieren, dass es sich um gänzlich verschiedene Regelungsbereiche handelt, jedoch ist der Grund für die Gewerbesteuerpflicht auch der gewerblich geprägten Personengesellschaft und der Grund für die Verweigerung der Anwendung von Art. 7 OECD-MA auf die lediglich gewerblich geprägte Personengesellschaft im Kern jeweils die Möglichkeit eines Missbrauchs durch den Steuerpflichtigen. Eine innere Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung lässt sich jedoch kaum ausmachen. Man mag die Gewerbesteuerpflicht der gewerblich geprägten Personengesellschaft mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer erklären, letztlich führen jedoch fiskalische Interessen zu einer Steuerpflicht, die auch der BFH bejaht. Umgekehrt werden – auch seitens des BFH – der gewerblich geprägten Personengesellschaft bestimmte Abkommensvorteile versagt, obwohl diese eindeutig ein gewerbliches Unternehmen nach nationalem Recht darstellt. Diesen Widerspruch gilt es noch aufzuklären.

59 BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BFHE 236, 6 ff.

Betriebsstättenlose Unternehmensgewinne im DBA-Recht!

Erwiderung zu *Kollruss*, StuW 2017, 82 ff.

Dr. TOBIAS HAGEMANN, Frankfurt/O.*

I. DBA-Systematik: Keine Gleichstellung der beiden Vertragsstaaten

DBA bezwecken neben der Vermeidung von Doppelbesteuerung auch die gerechte Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen beiden Vertragsstaaten.[1] Auf diesen Zweck stützt sich auch *Kollruss*.[2] Mit *Schönfeld/Häck* wird hier angenommen, der gerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte im Abkommensrecht liege das Äquivalenzprinzip zugrunde.[3] Wenngleich einem Betriebsstättenstaat nach diesem Prinzip das Besteuerungsrecht aufgrund der Integration des (festen) Unternehmensteils und dessen Teilnahme am Wirtschaftsleben in diesem Staat zugestanden wird,[4] stellt der Ansässigkeitsstaat dem Steuerpflichtigen weitere Leistungen zur Verfügung, die nach dem Äquivalenzprinzip eine dortige Besteuerung auch dann rechtfertigen, wenn die Tätigkeit in einem anderen Staat ausgeübt wird.[5] Demzufolge entspricht es der Systematik der Verteilungsnormen, regelmäßig nur das Besteuerungsrecht im Quellenstaat – je nach Ausprägung der wirtschaftlichen Verbindung – einzuschränken, dabei jedoch das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat unberührt zu lassen.[6] Diese Systematik verbietet es, Ansässigkeits- und Betriebsstättenstaat gleichzusetzen. Vielmehr führt diese „Grundorientierung der Abkommen" zur „vorrangigen Besteuerung durch den Wohnsitzstaat"; im Quellenstaat besteht dagegen eine „nachrangige Besteuerung"[7].

Wenn *Kollruss* dagegen das Prinzip der Betriebsstätte auch auf den Ansässigkeitsstaat anwendet, steht dies im Widerspruch zur dargelegten Abkommenssystematik und bedarf einer Begründung. Der Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA spricht gegen diese Ansicht.[8] *Kollruss* meint – im Einklang mit dem BFH –, für jede unternehmerische Tätigkeit würden irgendwo die Entscheidungen des Tagesgeschäfts getroffen und daher liege gem. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA stets eine Betriebsstätte am „Ort der Leitung" vor. Diese Auffassung ist bereits innerstaatlich,[9] erst recht aber abkommensrechtlich höchst umstritten.[10] Nach *Kollruss* soll jedoch gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine Geschäftstätigkeit stets nur durch eine Betriebsstätte ausgeübt werden können. Richtig ist: Das Vorliegen von Unternehmensgewinnen ist Voraussetzung für die Existenz einer Betriebsstätte. So wird in einer Betriebsstätte „die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt" (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Die Betriebsstätte als Voraussetzung für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit anzusehen wäre dann aber zirkelschlüssig, weil das Vorliegen eines Unternehmens eine Geschäftstätigkeit bedingt (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA). Ein Unternehmen kann seine Geschäftstätigkeit durchaus außerhalb einer Betriebsstätte ausüben.[11] Dies ergibt sich bereits aus der terminologischen Unterscheidung zwischen Geschäftstätigkeit (business), Geschäftseinrichtung (place of business) und der Betriebsstätte als fester Geschäftseinrichtung (fixed place of business). Die Ausübung einer Tätigkeit führt erst zu einer Betriebsstätte, wenn sie sich verfestigt hat,[12] weshalb ohne eine solche Verfestigung die Geschäftstätigkeit außerhalb einer Betriebsstätte ausgeübt wird. Die Herleitung der „Systematik" durch *Kollruss* basiert daher auf einem Fehlverständnis.[13]

---

* *Dr. Tobias Hagemann, LL.M.*, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt/O.

1 S. z.B. *Vogel/Prokisch*, Generalbericht, CDFI Vol. 78a, S. 19 (38); *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Systematik DBA Rz. 11.

2 *Kollruss*, StuW 2017, 87 (in diesem Heft): Möglichkeit betriebsstättenloser Unternehmensgewinne „verzerrt die ausgewogene Aufteilung und Abgrenzung der Besteuerung zwischen den Vertragsstaaten".

3 *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz (FN 1), Systematik DBA, Rz. 11; zur Bedeutung des Nutzenprinzips für die internationale Verteilungsgerechtigkeit auch *He*y in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 45.

4 S. z.B. *Kobetsky*, BIT 2006, 411; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.412.

5 Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 291; weitere Nachweise bei *Hagemann*, StuW 2016, 172 (180) und dort in FN 125.

6 S. allg. *M. Lang* in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 187 ff.; für Art. 7 OECD-MA s. *Reimer* in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rz. 56.

7 Alle Zitate von *Schaumburg* (FN 4), Rz. 16.198 f.; s. auch *Kobetsky*, International Taxation of Permanent Establishments, 2011, S. 51: emphasis on residence jurisdiction; einschränkend zwar *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 94, der allerdings ebenfalls einräumt, dass die Notwendigkeit einer Betriebsstätte – als Anwendungs-„Schwelle" – dem Ansässigkeitsstaat eine vorrangige Besteuerung zuweist.

8 *Hagemann*, StuW 2016, 172 (178 f.) m.w.N.

9 Mit guten Gegenargumenten *Hruschka* in Schönfeld/Ditz (FN 1), Art. 5 OECD-MA Rz. 78.

10 S. nur Art. 5 Tz. 12 OECD-MK 2014; *Arnold* in Vann et al., Global Tax Treaty Commentaries, 2016, Art. 7 OECD-MA unter 2.2.1.1.1.; *Rehfeld* in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: 25. Erg.-Lfg. 2015, Art. 5 OECD-MA Rz. 69 f.; *Meretzki*, IStR 2009, 217 (220).

11 Statt aller *Fresch/Strunk* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Stand: März 2012, Art. 5 OECD-MA Rz. 82; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, S. 94 f.

12 *Görl* in Vogel/Lehner (FN 7), Art. 5 OECD-MA Rz. 12.

13 *Kollruss*, StuW 2017, 87: „Denn der abkommensrechtliche Ausdruck ‚Unternehmen' bezieht sich auf die Ausübung

II. Konzept der Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung

Angesichts des Verweises auf die Abkommenssystematik besteht Anlass, das Konzept der Betriebsstätte näher zu beleuchten. Dieses wird unbegründet als Besteuerungsvoraussetzung für den Ansässigkeitsstaat ins DBA hineingelesen. Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist eine Betriebsstätte eine „feste Geschäftseinrichtung". Das Vorliegen einer Betriebsstätte erfordert eine gewisse Dauer der Präsenz im anderen Staat, was sich bereits aus dem englischen Begriff „*permanent* establishment" ergibt.[14] Nach OECD-Auffassung liegt eine Betriebsstätte in der Regel nicht vor, wenn die Geschäftseinrichtung für weniger als sechs Monate unterhalten wird.[15] Diesem Konzept der *festen* Geschäftseinrichtung liegen zwei Gedanken zugrunde: Einerseits dient eine solche Schwelle der Sicherheit bei der Abgrenzung, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht, weil nicht jede Art von Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte erfasst werden soll; andererseits dient diese Abgrenzung der Durchsetzbarkeit der Steueransprüche[16] – „The PE concept is the minimum presence that can effectively be taxed"[17] – im Quellenstaat! Dieses Konzept – samt damit einhergehender Einschränkungen – lässt sich nicht auf den Ansässigkeitsstaat übertragen. Dort können Steuern unabhängig von sachlicher Präsenz aufgrund des Wohnsitzes oder anderer persönlicher Merkmale auf das Welteinkommen erhoben und durchgesetzt werden. Das Konzept der Betriebsstätte ist folglich bereits im Grundgedanken nicht auf den Ansässigkeitsstaat angelegt und darf deshalb auch nicht auf diesen übertragen werden.

III. Erwirtschaftung von Einkünften außerhalb einer Betriebsstätte

Wesentlicher Gedanke der Argumentation von *Kollruss* ist, dass jede Betriebseinnahme zunächst durch die Geschäftsleitungsbetriebsstätte veranlasst sein soll.[18] Ausgehend davon sei zu prüfen geprüft, ob ein Zusammenhang zu anderen Betriebsstätten „mehr gegeben ist"[19]. Diese Ansicht widerspricht der Auffassung, dass die bloße Geschäftsleitung die Zurechnung unternehmerischer Einkünfte nur in begrenztem Maße zu rechtfertigen vermag,[20] die es fraglich erscheinen lässt, der bloßen Geschäftsleitung im Ausgangspunkt die gesamten Unternehmensgewinne wirtschaftlich zuzurechnen. Entscheidend gegen diese Auffassung spricht jedoch, dass sie die Zuordnung zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte davon abhängig macht, was in anderen Betriebsstätten geschieht. Indes ist das Betriebsstättenprinzip ein „Schwellenprinzip"[21]: Bei Überschreitung der maßgeblichen Schwelle ist eine Besteuerung im Betriebsstättenstaat gerechtfertigt, anderenfalls nicht. Die Prüfung des Besteuerungsrechts eines Betriebsstättenstaates hat demnach ausschließlich zu berücksichtigen, was in diesem Staat geschieht.[22] Weshalb sollten zwei Staaten die Verteilung der Besteuerungsrechte untereinander davon abhängig machen, ob außerhalb dieser Staaten eine weitere Betriebsstätte existiert, zu der ein engerer oder weniger enger Zusammenhang besteht?[23]

Auf Basis der vorstehenden Ausführungen wird auch ersichtlich, warum Unternehmensgewinne außerhalb einer Betriebsstätte erzielt werden können. Zunächst ist hierfür der nicht gerechtfertigte Gedanke aufzugeben, jeder Euro Betriebseinnahme sei auch durch die Geschäftsleitung veranlasst. Unternehmensgewinne resultieren aus einer Geschäftstätigkeit, weshalb jede Betriebseinnahme lediglich durch die ihr zugrunde liegende Geschäftstätigkeit veranlasst ist.[24] Da die Geschäftstätigkeit wiederum Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist, nicht aber umgekehrt, kann eine Geschäftstätigkeit auch außerhalb einer Betriebsstätte ausgeübt werden.[25] Es steht daher auch außer Frage, dass durch diese Geschäftstätigkeit erwirtschaftete Unternehmensgewinne – vorbehaltlich unbegründeter Hypothesen – außerhalb einer Betriebsstätte erzielt werden können.[26] Damit ist es nur richtig, solche Einkünfte der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zuzuweisen, auch wenn sich dort keine Betriebsstätte befindet.

IV. Stellungnahme zum Fallmaterial von *Kollruss*

Kollruss' Beispiele basieren maßgeblich auf den Annahmen, dass 1) eine Geschäftstätigkeit stets nur durch eine Betriebsstätte ausgeübt werden kann, 2)

---

einer Geschäftstätigkeit (Art. 3 Abs. 1 lit. c) DBA OECD-MA) und diese wird durch eine Betriebsstätte ausgeübt, wie Art. 5 Abs. 1 DBA OECD-MA zeigt."

14 Vgl. *Arnold* in Arnold/Sasseville/Zolt, The Taxation of Business Profits under Tax Treaties, 2003, S. 55 (65); *Reimer* in Reimer/Schmid/Orell, Permanent Establishments, 4. Aufl. 2015, S. 47.

15 S. Art. 5 OECD-MK 2014 Tz. 6.

16 Vgl. *Arnold* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 14), S. 65 f.; *Arnold* in Vann et al. (FN 10), unter 1.1.2.1.1; *Reimer* in Reimer/Rust (FN 6), Art. 5 OECD-MA Rz. 97.

17 *Avery Jones* in Canadian Tax Foundation, Taxes without Borders: Report of the Proceedings of the First World Tax Conference, 2001, unter 3.3.

18 S. insb. auch *Meretzki*, IStR 2010, 217 (220) allerdings zum innerstaatlichen Recht; im Ergebnis auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49 ff.

19 *Kollruss*, StuW 2017, 83.

20 Dazu *Frotscher* in GS Krüger, 2006, S. 95 (100 ff.) mit Verweis auf Art. 7 Tz. 21 OECD-MK 2005, wonach der Geschäftsleitungsbetriebsstätte überhaupt kein Gewinn zugeordnet werden sollte; s. ferner *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz. 10.7; *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 1), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 206.

21 S. z.B. *Arnold* in Arnold/Sasseville/Zolt (FN 14), S. 55 (65).

22 Vgl. *Arnold*, BIT 2008, 218 (229); ähnlich *Görl* in Vogel/Lehner (FN 7), Art. 5 OECD-MA Rz. 19.

23 Vgl. in diesem Sinne *M. Lang*, SWI 2015, 198 (200); *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456).

24 Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, die Geschäftsleitungstätigkeit als innerunternehmerische Dienstleistung zu berechnen, vgl. *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 1), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 206.

25 S. oben FN 21.

26 Vgl. statt aller nur *Ditz* in Schönfeld/Ditz (FN 1), Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 49.

der Betriebsstättenvorbehalt darüber entscheidet, ob Unternehmensgewinne vorliegen und Einkünfte, die den spezielleren Verteilungsnormen unterliegen, nicht mehr Unternehmensgewinne sind sowie 3) zwischen den verschiedenen Abkommensnormen Zuordnungsmaßstäbe unterschiedlicher Qualität bestehen. Es wurde bereits gezeigt, dass 1) Geschäftstätigkeiten auch außerhalb von Betriebsstätten ausgeübt werden können[27] und gegen 3) neben den besseren Argumenten[28] auch die im Schrifttum h.A.[29] spricht.

Ad 2): Es erscheint widersprüchlich, wenn *Kollruss* in einem Gedankengang ausführt, dass Dividenden „innerhalb der Unternehmensgewinne an[fallen]", aber „abkommensrechtlich nicht als Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 DBA OECD-MA qualifizieren"[30]. Abkommensrechtlich besteht – anders als im innerstaatlichen Recht – kein Grundsatz der einheitlichen Einkünftequalifikation, so dass grundsätzlich für jede Einkunftsquelle die einschlägige Einkunftsart zu prüfen ist.[31] Wenn bestimmte Einkünfte innerhalb der Unternehmensgewinne anfallen, muss es sich folglich um Unternehmensgewinne handeln. Zwar ist *Kollruss* zuzugeben, dass auch der BFH vertreten hat, unter die Spezialartikel fallende Einkünfte seien keine Unternehmensgewinne mehr.[32] In seiner späteren Rechtsprechung hat auch der BFH indes offengelassen, ob er dieser Auffassung noch folgt.[33] Würde dieses Verständnis richtig sein, käme man abermals zu einem Zirkelschluss: Denn einerseits würden Unternehmensgewinne Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte sein, andererseits sollte der Betriebsstättenvorbehalt – der eine Betriebsstätte voraussetzt – über das Vorliegen von Unternehmensgewinnen entscheiden. Schließlich stützen die ältere BFH-Rechtsprechung und auch *Kollruss* ihre Auffassung auf den abkommensrechtlichen Spezialitätsgrundsatz (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA), der in seinem Wortlaut eindeutig ist: „Gehören zu den [Unternehmens-]Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden […]" (Ergänzung des Verfassers). Zutreffend ist deshalb – im Einklang mit gewichtigen Stimmen, wie denen von *Michael Lang* und *Franz Wassermeyer* – davon auszugehen, dass auch dann Unternehmensgewinne vorliegen, wenn auf diese (auch) eine andere Verteilungsnorm anwendbar ist.[34] Da auch *Kollruss* zu dem Schluss kommt, dass „es abkommensrechtlich betriebsstättenlose Einkünfte gibt, wie z.B. Zinseinnahmen"[35], kann es folglich im Anwendungsbereich der Spezialartikel leicht zum Vorliegen betriebsstättenloser Unternehmensgewinne kommen.

V. Anwendungsbeispiel: Der im Ansässigkeitsstaat tätige Unternehmensberater

X, eine natürliche Person, erzielt als Unternehmensberater Einkünfte i.S.v. Art. 7 OECD-MA und unterhält seine einzige Betriebsstätte im anderen Staat. In seinem Ansässigkeitsstaat wird X für Mandanten tätig. In diesem Zusammenhang unterhält er im Ansässigkeitsstaat eine Geschäftseinrichtung, begründet aber mangels Verfestigung dieser Geschäftseinrichtung keine dortige Betriebsstätte i.S.v. Art. 5 OECD-MA.

Folgte man *Kollruss*, so wären betriebsstättenlose Unternehmensgewinne nicht denkbar. Die Gewinne müssten vorliegend als durch die einzige Betriebsstätte veranlasst angesehen und dieser zugeordnet werden. Gleichzeitig würde das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des X beschränkt, weil man auch hier eine Betriebsstätte forderte, diese aber nicht vorliegt. Das Ergebnis wäre systematisch falsch: Einerseits hätte der Betriebsstättenstaat – entgegen der äquivalenztheoretischen Abkommenssystematik – ein Besteuerungsrecht für die gesamten Unternehmensgewinne, ohne dass die maßgebliche Tätigkeit dort unter Inanspruchnahme der Infrastruktur ausgeübt würde; andererseits hätte der Ansässigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht, weil das lediglich für den Betriebsstättenstaat entwickelte – restriktive – Konzept der Betriebsstätte auch auf ihn angewendet würde. Richtig kann indes nur sein, dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuzusprechen, soweit die Einkünfte nicht durch die Betriebsstätte im anderen Staat erwirtschaftet wurden und mithin Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA nicht anwendbar ist.[36] Dies ergibt sich daraus, dass Unternehmensgewinne außerhalb einer Betriebsstätte erwirtschaftet werden können und eine solche lediglich für den anderen Staat, nicht aber für den Ansässigkeitsstaat, konzipiert ist. Die entgegenstehende Auffassung, die betriebsstättenlose Unternehmensgewinne ablehnt, würde in diesem Fall – dies verkennt *Kollruss*[37] – zu einer Attraktivkraft der einzigen Betriebsstätte führen.

---

27 S. Abschn. I.

28 S. nur *Hagemann*, StuW 2016, 172 (181 f.) m.w.N.

29 Nachweise bei *Hagemann*, StuW 2016, 172 (181) und dort FN 134.

30 *Kollruss*, StuW 2017, 85.

31 So *Wassermeyer* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 2.5 hinsichtlich der Einkunftserzielung durch Personengesellschaften.

32 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296 unter II.3.a).

33 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356 unter II.1.b)bb).

34 *Wassermeyer* in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Stand: Juni 2016, Art. 7 OECD-MA Rz. 356; *M. Lang*, SWI 2011, 9 (14); vgl. auch *Hemmelrath*, in: Vogel/Lehner (FN 7), Art. 7 OECD-MA Rz. 168, der die Rechtsprechung als „zu weitgehend" bezeichnet.

35 *Kollruss*, StuW 2017, 88, der dies in dem zitierten Satz zwar auf eine Privatperson bezieht, anschließend jedoch auf im Rahmen von Unternehmensgewinnen anfallende Zinsen überträgt.

36 Vgl. auch *Buciek*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA-Schweiz, Stand: Juli 2003, Art. 7, Rz. 143; im Ergebnis auch *Reimer* in Reimer/Rust (FN 6), Art. 7 OECD-MA Rz. 12.

37 StuW 2017, 88: „DBA-No-Floating-Income-Income-Prinzip … verhindert gerade eine solche Attraktivkraft …".

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Alice G. Abreu & Richard K. Greenstein: Tax as Everylaw: Interpretation, Enforcement and the Legitimacy of the IRS (Tax Lawyer, Vol. 69 (2016), No. 3, S. 493–512).

Alice G. Abreu und *Richard K. Greenstein*, Professoren an der Beasley School of Law, Temple University, setzen sich in ihrem Beitrag mit der in den USA verbreiteten Vorstellung von der „Einzigartigkeit" des Steuerrechts („*Tax Exceptionalism*") auseinander und erläutern, wie diese die Legitimität des Steuerrechts und der US-Bundessteuerbehörde IRS (*Internal Revenue Service*) bedroht.

Grundsätzlich fußt nach Ansicht der Autoren die Art und Weise, wie die Steuerzahler das Steuerrecht wahrnehmen, auf zwei Komponenten: der eigenen unmittelbaren Wahrnehmung und einer mittelbaren Wahrnehmung, die durch Steuerexperten, also alle diejenigen, die sich beruflich mit dem Steuerrecht auseinandersetzen (Wissenschaftler, Richter, Anwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mitarbeiter der Steuerbehörden), geprägt wird. Sehen die Steuerexperten ihren Gegenstand selbst überwiegend kritisch oder gar als illegitim an, übertrage sich diese Sichtweise auch auf die Steuerzahler. Deren Bereitschaft zur Befolgung der geltenden Steuergesetzgebung sinkt. Dadurch sei die Legitimität des Steuerrechts und des IRS als der Behörde, die es umsetzt, bedroht.

Zwar trügen auch öffentlichkeitswirksame Skandale, wie etwa der Versuch des früheren US-Präsidenten Nixon, mithilfe des IRS gegen politische Gegner vorzugehen, oder der Verdacht des schwerwiegenden Missbrauchs von Befugnissen durch Steuerfahnder, dem 1998 sogar in einer öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Senats nachgegangen wurde, zu einer negativen Wahrnehmung des Steuerrechts und des IRS bei. Nach Meinung der Autoren ist die eigentliche Ursache aber viel subtiler, tiefgreifender und auch gefährlicher: nämlich die Vorstellung von der Einzigartigkeit des Steuerrechts. Diese besondere Wahrnehmung des Steuerrechts gehe sogar so weit, dass sie die akademische Diskussion beeinflusst. Einen prägnanten Ausdruck finde dies beispielhaft in der terminologischen Unterscheidung zwischen „dem Rechtsystem" und „dem Einkommenssteuersystem", wie sie in einem bekannten Aufsatz der beiden Harvard-Professoren *Louis Kaplow* und *Steven Shavell* und in der sich daran schließenden akademischen Diskussion zum Ausdruck komme.

Eine mögliche Ursache liege darin, dass der unmittelbar spürbare Einfluss des Steuerrechts auf die Steuerzahler größer ist als der Einfluss anderer Rechtsgebiete. Das Steuerrecht erlege dem Bürger vielfältige Mitwirkungspflichten auf und wird gemeinhin als komplex, kompliziert und schwer nachvollziehbar empfunden. Das Steuerrecht verpflichte den Bürger (so die Autoren), dem Staat „seine finanzielle Seele zu offenbaren". Daher nehmen die Steuerzahler subjektiv insbesondere das Einkommenssteuerrecht als eine besondere Rechtsmaterie wahr.

Zu dieser subjektiven Wahrnehmung der Einzigartigkeit des Steuerrechts komme die Ansicht hinzu, dass sich das Steuerrecht objektiv von den übrigen Rechtsgebieten unterscheide. Gerade diese objektive Komponente bedroht laut *Abreu* und *Greenstein* die Legitimität des Steuerrechts und der Steuerverwaltung, indem sie das Steuerrecht der herkömmlichen juristischen Methodik beraubt, so dass die Auslegung, Anwendung und Durchsetzung durch den IRS nicht nachvollziehbar erscheint und somit die negative Wahrnehmung des Steuerrechts durch die Steuerzahler perpetuiert wird.

Drei Spezifika des Steuerrechts rufen auf Seiten der Steuerzahler ein starkes Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit hervor: die komplexe Struktur des Einkommenssteuerrechts, sein durchgreifender Einfluss auf das (finanzielle) Leben der Bürger und die Auferlegung regelmäßiger Offenlegungspflichten gegenüber den Steuerbehörden. Daraus resultiert ein Verlangen nach strikten, uniform angewandten Rechtsnormen. Die Verfechter einer Sonderbehandlung des Steuerrechts vertreten die Ansicht, das Steuerrecht bestehe nur aus positiven Rechtsnormen. Ungeschriebene Rechtsgrundsätze hätten darin keinen Platz. Sie negieren die Befugnis der Steuerverwaltung, steuerrechtliche Begriffe unter Anwendung ungeschriebener Rechtsgrundsätze auszulegen, und lehnen den Gebrauch von Verwaltungsermessen in der Anwendung und Durchsetzung von Steuervorschriften ab. Damit solle die Rechtssicherheit und Transparenz zum Wohle der Steuerschuldner steigen. Nach Ansicht der Autoren ist jedoch das exakte Gegenteil der Fall. Dargestellt wird das am Beispiel der Auslegung des Begriffs „Einkommen" im US-Steuerrecht.

Abreu und *Greenstein* stellen dem die Auffassung entgegen, dass das Steuerrecht ein Rechtsgebiet wie jedes andere sei und sich somit nicht fundamental von anderen Rechtsgebieten unterscheide. Damit fänden neben Rechtsnormen auch ungeschriebene allgemeine Rechtsgrundsätze im Steuerrecht Anwendung. Ebenso sei der IRS eine gewöhnliche Verwaltungsbehörde, welche die gleichen Befugnisse wie andere Behörden besitze und den gleichen grundsätzlichen rechtlichen Schranken unterworfen sei. Billige man ihm die Auslegungshoheit bei der Anwendung der Steuergesetze und ein Ermessen bei deren Durchsetzung zu, so erhöhe sich damit automatisch die Transparenz des Handelns der Steuerverwaltung und die Akzeptanz des Steuerrechts insgesamt. Eine Sonderbehandlung des Steuerrechts sei deshalb nicht nötig.

Der Lösungsvorschlag, den die Autoren letztlich unterbreiten, kommt einem Appell gleich: Steuerzahler und Steuerexperten sollen sich von der tradierten Vorstel-

lung der Einzigartigkeit des Steuerrechts lösen, das Steuerrecht wie jedes andere Rechtsgebiet behandeln und insbesondere nach den gleichen einheitlichen Regeln wie andere Rechtsvorschriften auch auslegen und durchsetzen.

Julian Pröbstl

Martin Collet: La loyauté: un principe qui nous manque? (Revue de Droit Fiscal 2016 N° 42-43, 554, S. 22–28).

In jüngerer Zeit wird in französischen Gerichtsentscheidungen zum Steuerrecht und in der französischen Literatur zu Steuersachverhalten immer wieder Bezug auf ein ungeschriebenes „Loyalitätsprinzip" genommen. *Martin Collet*, Professor an der Universität Panthéon-Assas (Paris II) und Mitglied des *„Conseil des prélèvements obligatoires"*, ein dem Rechnungshof zugeordnetes beratendes Expertengremium in Steuer- und Abgabenangelegenheiten, setzt sich in seinem Aufsatz „la loyauté: un principe qui nous manque?" kritisch mit dem Einzug dieses Prinzips in das französische Steuerrecht auseinander.

Die Nutzlosigkeit des Loyalitätsprinzips sieht *Collet* darin begründet, dass durch dessen Heranziehung kein zusätzlicher Schutz für den Steuerzahler zur bestehenden Rechtslage hinzugefügt wird.

Einerseits gebe es bereits, ohne den neuen Bezug zur „Loyalität", solide Grundlagen und Prinzipien, die den Steuerzahler ausreichend schützen. Diese sind namentlich das Prinzip der Selbstbindung der Verwaltung und ein Rückwirkungsverbot für den Gesetzgeber. Darüber hinaus besteht eine Verpflichtung der Steuerverwaltung dazu, gewisse Informationen im Besteuerungsverfahren an den Steuerzahler weiterzugeben und somit, wie der Autor es nennt, „ihre Karten auf den Tisch zu legen", so dass der Steuerzahler sich auf die Position der Finanzverwaltung einstellen und sich verteidigen kann. Schließlich gebe es von der Rechtsprechung auf gesetzlicher Grundlage entwickelte Leitlinien zur Verwertbarkeit von unrechtmäßig erlangten Beweismitteln im Besteuerungsverfahren.

Andererseits habe das Loyalitätsprinzip in Steuersachverhalten letztlich lediglich eine schmückende Bedeutung und füge den bestehenden Garantien keine neuen Erkenntnisse hinzu. Dies zeige sich vor allem in zwei Ausformungen des Loyalitätsprinzips. So wurde das Prinzip in Entscheidungen des Revisionsgerichts und des Staatsrates im Zusammenhang mit der Verpflichtung der Finanzverwaltung, den Steuerzahler nicht in die Irre zu führen, genannt. Diese Verpflichtung für die Verwaltung war allerdings bereits vor diesen Entscheidungen rechtlich anerkannt. Gleich verhält es sich mit Blick auf die Informationspflichten gegenüber solidarisch haftenden Steuerzahlern. In der Rechtsprechung wurde eine Informationspflicht gegenüber der Schuldnermehrheit mit dem Loyalitätsprinzip begründet, obwohl die Informationspflicht bereits aus anderen rechtlichen Grundsätzen hervorgehe, so dem Recht auf Verteidigung, dem Recht auf effektiven Rechtsschutz und dem Grundsatz eines kontradiktorischen Verfahrens. Die Berufung auf den „Loyalitätsgrundsatz" bringe also keinen zusätzlichen Schutz für den Steuerzahler.

Die Gefährlichkeit der Heranziehung des Loyalitätsgrundsatzes im Rahmen des Steuerrechts sieht *Collet* einerseits in dem Risiko der Überinterpretation des Grundsatzes und andererseits in der, wie er es nennt, „Falle der Reziprozität".

Die Gefahr der Überinterpretation ist verbunden mit dem vieldeutigen Charakter des Ausdrucks. Er kann dadurch mit unterschiedlichen Verhaltensnormen in Verbindung gebracht und durch seine sprachliche Ungenauigkeit für viele Zwecke argumentativ herangezogen werden. Jeder geringste Verstoß der Steuerverwaltung könnte so auf Grundlage des „Loyalitätsprinzips" vor Gericht gerügt werden und dadurch zu Rechtsunsicherheiten in Bezug auf Auslegungsfragen und den Inhalt von Rechtsnormen führen.

Letztlich führt auch genau dies zur zweiten Gefahr. Die Vieldeutigkeit des „Loyalitätsprinzips" kann sich nämlich auch gegen den Steuerzahler wenden. Das Prinzip kommt ursprünglich aus dem vertraglichen Bereich und beruht vor allem auf der Gegenseitigkeit und Gleichberechtigung in der Beziehung zwischen den Parteien. Auf das Steuerrecht übertragen führt dies zu Schwierigkeiten, da die Beziehung zwischen Finanzverwaltung und Steuerzahler keine gleichrangige ist. Das Risiko, welches mit der Übertragung des Prinzips einhergeht, sieht *Collet* darin, dass die Finanzverwaltung Forderungen an den Steuerpflichtigen stellt, die sie auf ein Gegenseitigkeitsverhältnis, das sich aus der Loyalitätsforderung ergibt, stützt. Somit kann sich der Einzug der „Loyalität" ins Steuerrecht schnell zu Ungunsten des Steuerzahlers wenden.

Nach Ansicht von *Collet* sollte im Steuerrecht aufgrund all der zuvor genannten Punkte und zur Wahrung der Vorhersehbarkeit von Entscheidungen und somit der Rechtssicherheit auf die Heranziehung des Loyalitätsprinzips verzichtet werden.

Selina Reif

Martin J. McMahon, Jr.: Rethinking Taxation of Privately Held Businesses (Tax Lawyer, Vol. 69 (2016), No. 2, S. 345–397).

Martin J. McMahon, Jr., James J. Freeland Eminent Scholar in Taxation und *Professor of Law* an der University of Florida, versucht mit seinem Beitrag zu einer radikalen Reform der US-amerikanischen Unternehmensbesteuerung anzuregen. Dabei geht er von der Grundannahme aus, dass die bisherige Rechtslage über Jahrzehnte Probleme erzeugte, welche insbesondere aus der Wahl der unterschiedlichen Organisationsformen resultieren.

Zur Aufdeckung dieses Missstands erklärt *McMahon, Jr.*, welche unterschiedlichen Unternehmensformen es gibt und wie diese besteuert werden. Zunächst geht er auf die sog. *C Corporations* ein. Dabei handelt es sich um große börsennotierte Körperschaften, welche – ebenso wie die AG in Deutschland – eigenständige Rechtssubjekte sind. Gemäß *Subchapter C* des *Internal Revenue Code* wird diese Form des Unternehmens separat besteuert, während die Anteilseigner die an sie ausgeschütteten Gewinne (beispielsweise in Form von Dividenden) als reguläres Kapitaleinkommen be-

steuern müssen. Im Grundsatz handelt es sich folglich um ein System der Doppelbesteuerung, wie es auch in Deutschland für Körperschaften üblich ist. Gleich ist auch die Tatsache, dass thesaurierte Gewinne von der Doppelbesteuerung ausgenommen werden.

Daneben existieren *S Corporations*, ebenfalls Körperschaften, jedoch in Gestalt von *closely held corporations*. Dieser Terminus beschreibt kleinere Unternehmen mit nicht mehr als 100 Anteilseignern. Obwohl es sich auch hierbei um rechtlich selbständige Subjekte handelt, gibt es keine Doppelbesteuerung von Unternehmen einerseits und Anteilseignern andererseits. Das bereits 1958 erlassene *Subchapter S* normiert für diese Unternehmensform das Prinzip der sog. *pass-through* Besteuerung. Das bedeutet, dass Unternehmenseinkünfte sowie -verluste nicht auf der Gesellschaftsebene akkumuliert, sondern an die Anteilseigner „durchgereicht" und dort mit deren jeweiligen persönlichen Einkünften verrechnet und besteuert werden.

Ähnlich verhält es sich mit der Organisationsform der *Partnerships*, welche den deutschen Personengesellschaften vergleichbar sind. Auch diese werden gemäß *Subchapter S* nach dem *pass-through* Prinzip besteuert, genießen zusätzlich jedoch steuerliche Vergünstigungen, welche ihnen *Subchapter K* gewährt. Im Gegensatz zu den *S Corporations* verfügen *Partnerships* über mehr Flexibilität bei der Gewinn- und Verlustverteilung an die Anteilseigner, wodurch diese im 21. Jahrhundert zur bevorzugten Unternehmensform avancierten. Letztlich erläutert der Autor noch kurz die *Nonfarm Sole Proprietorships* und *Farm Sole Proprietorships*, also herkömmliche und agrarwirtschaftliche Einzelunternehmen.

Seine Reform dreht sich im Kern um eine Abkehr von der *pass-through* Besteuerung, also der Abschaffung des *Subchapter S*, sowie des seiner Meinung nach völlig misslungenen *Subchapter K*. Letzteres bezeichnet er als *„playground of tax planning and tax avoidance"*. Die *pass-through* Besteuerung sollte sich ursprünglich vor allem an kleine Unternehmen mit wenigen Anteilseignern und simplen Vereinbarungen über ihre Gewinn- und Verlustverteilung richten. Aufgrund der steuerlichen Vorteile wird dieses Prinzip heutzutage hingegen primär von sehr großen *Partnerships* genutzt, für deren komplexen Aufbau das *Subchapter S* nicht konzipiert war. Die eigentliche Intention, welche hinter dem Erlass des *Subchapter S* stand, war die Konsolidierung der Wahlfreiheit zwischen verschiedenen Unternehmensformen unabhängig von steuerlichen Erwägungen. Dieses einst reputierliche Ansinnen musste einer Realität weichen, in der mittlerweile gerade steuerliche Erwägungen den ausschlaggebenden Punkt für die jeweilige Wahl der Unternehmensform darstellen.

Die Unterwerfung sämtlicher Privatunternehmen unter einen einheitlichen Steuersatz auf Gesellschaftsebene würde nach *McMahon, Jr.* sowohl die Steuerplanung als auch die Steuerverwaltung erheblich entlasten. Technisch durchsetzbar wäre dieser Vorschlag mittels einer einheitlichen Unternehmensteuer in Form einer Pauschalsteuer. Für *C Corporations* bliebe es weiterhin bei einer Besteuerung auf Unternehmensebene gemäß *Subchapter C*, ausgeschüttete Gewinne würden als Dividenden besteuert. Um eine Doppelbesteuerung nicht börsennotierter Unternehmen zu vermeiden, müsste in Abweichung zu *Subchapter C* die Unternehmensteuer in diesen Fällen zu einer Quellensteuer transformiert werden.

Die größte Herausforderung und den damit einhergehenden radikalsten Wandel sieht der Autor im Bereich der unorganisierten Einzelunternehmen, also der *Sole Proprietorships*, auch in Gestalt sog. *Single-Member LLCs* (vergleichbar mit der deutschen Einmann-GmbH). Auch für derartige Unternehmensformen sieht *McMahon, Jr.* keine Ausnahmen vor. Dabei geht es ihm vordergründig um die Verhinderung der „Durchreichung" von Unternehmensverlusten an die jeweiligen Inhaber. Die Lösung erblickt er in der Kategorisierung der unterschiedlichen Einkommensarten. Der Autor sieht sich in dieser Art der *schedularization* durch die Aussagen *Henry Ordowers*[1] und seinen Vergleich zu den Steuersystemen Schwedens, Kanadas oder Deutschlands bestätigt. Richtig hierbei ist, dass *Henry Ordower* zwar die Einkommenskategorisierung und dementsprechende unterschiedliche steuerliche Behandlung in den genannten Ländern beschreibt. Inwiefern dieser Rechtsvergleich aber den fundamentalen Umbruch, also die Unterwerfung sämtlicher Einzelunternehmen ebenfalls unter die Unternehmensteuer, zu rechtfertigen vermag, bleibt fraglich. Die Parallele zum deutschen Recht hinkt insoweit, als hier einzig die deutsche Einmann-GmbH körperschaftsteuerpflichtig ist. Bei sonstigen Einzelunternehmen hingegen ist nicht das Unternehmen selbst, sondern dessen Inhaber einkommensteuerpflichtig.

Von der Etablierung eines für alle Organisationsformen einheitlichen einstufigen Steuersystems in Gestalt einer pauschalen Unternehmensteuer erwartet *McMahon, Jr.* die Beseitigung zahlreicher Barrieren in der komplexen Welt der Unternehmensbesteuerung. Wenngleich er auch bisherige Reformvorschläge anderer Autoren würdigt, erachtet er den seinen nach kritischer Auseinandersetzung für gleichzeitig innovativ und unkompliziert. Ob dieses Konzept positive Resonanz erfahren oder gar zu einem Umdenken in der US-amerikanischen Steuerpolitik führen wird, bleibt abzuwarten.

Christian Groeneveld

1 *Ordower,* Schedularity in U.S. Income Taxation and Its Effect on Tax Distribution, 108 NW. U.L. Rev. 905, 906 f.

Tagungsbericht

Computational Methods in Law in Non Common Law Jurisdictions – A European Perspective –

Bericht zur Konferenz „Digitalisierung des Rechts" vom 10.11.2016

ANNA RASINSKI, Ulm*

Computergestützte Methoden der Rechtsgewinnung werden in der Rechtstheorie, der Informatik und auch in den Steuerwissenschaften seit langem diskutiert.[1] Ihr Einfluss ist jenseits eines Medienwandels und moderner elektronischer Recherchesysteme bisher gering geblieben. Erst in jüngerer Zeit hat die Informatik auf dem Gebiet der Künstlichen Intelligenz die Technologien entwickelt, die den Menschen im Prozess der Rechtsanwendung besser unterstützen könnten. Im anglo-amerikanischen Rechtskreis werden diese Technologien bereits rezipiert und Methoden zu ihrer Anwendung im Common Law erprobt. In den Vereinigten Staaten hat sich eine lebendige „Legal Tech"-Szene entwickelt.[2] Erste Unternehmen beginnen, ihre Technologien für die Anwendung auf die Rechtsfindung auch in Europa zu vermarkten, IBM Watson ist mit dem Projekt Blue J Legal nur ein Beispiel.[3] Der Zeitgeist der Digitalisierung fördert zusätzlich die Offenheit für neue Entwicklungen und Geschäftsmodelle. Vollautomatisierte Streitbeilegungs- und Vollstreckungsverfahren lassen den vielfach besonders im englischen Sprachraum vorhergesagten Wandel juristischer Berufe[4] nicht mehr als Utopie erscheinen. Im Wettbewerb der Rechtssysteme könnten Technologien zukünftig bedeutsamer sein als materielle Gerechtigkeitseffizienz, während zugleich der Rechtsmarkt bei schwindender Bedeutung von Sprachgrenzen noch globaler wird. Gleichwohl fehlt selbst im traditionell eher technikaffinen Steuerrecht das Bewusstsein für mögliche Wesensänderungen des Rechts durch die Einbeziehung computergestützter Methoden.

Ausgehend von diesem Befund veranstalteten die Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und die Universität Ulm gemeinsam vertreten durch Informatik und Steuerrechtswissenschaft am 10.11.2016 im Wissenschaftszentrum Schloss Reisensburg ein englischsprachiges Symposium mit dem Ziel einer Bestandsaufnahme.[5] Mit Referaten und Diskussionsbeiträgen aus den Perspektiven der Informatik, der Mathematik und der Rechtswissenschaft und Beiträgen u.a. aus Amsterdam, Bologna, Budapest, Frankfurt, Heidelberg, München, Boston, Ann Arbor, Tallinn und Ulm war die Tagung breit angelegt, um Spektrum und Stand der Methoden der Digitalisierung des Rechts zu erfassen.

Die einleitende Rechtfertigung des Themas verknüpfte *Heribert Anzinger*[6] mit einem Rückblick. Bereits Ende der 1960er Jahre seien in Europa Überlegungen zur computergestützten Automatisierung der Rechtsfindung angestellt worden. Exemplarisch seien die frühen Arbeiten von *Adalbert Podlech*, einem der Gründungsväter des deutschen und europäischen Datenschutzrechts, der bereits 1970 mit Unterstützung der Deutschen Forschungsgemeinschaft eine Arbeitsgruppe für Mathematik und Recht ins Leben gerufen und sich intensiv mit Fragen der Kybernetik und der Automatisierung juristischer Begründungen befasst habe. An frühen Sammelbänden (Computer als juristische Gesprächspartner, 1970; Rechnen und Entscheiden, 1977) seien mit *Lothar Philipps*, *Walter Popp* und *Bernhard Schlink* weitere Pioniere der Rechtsinformatik beteiligt gewesen. Mit einer ersten Ernüchterung über die damaligen technischen Möglichkeiten und neuen Forschungsfeldern der Rechtsinformatik im Datenschutz-, Internet- und Softwarerecht sei diese erste Welle der Digitalisierung des Rechts verebbt, vor deren Gefahren *Bernhard Großfeld* 1984 noch gewarnt hätte.[7] Den Bogen zur Gegenwart stellte *Anzinger* mit den Prognosen des britischen Buchautors

* *Anna Rasinski* studiert im Masterstudiengang Wirtschaftswissenschaften an der Universität Ulm und ist studentische Hilfskraft im Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Universität Ulm.

1 *Fiedler*, Rechenautomaten als Hilfsmittel der Gesetzesanwendung, Deutsche Rentenversicherung, 1962, 149; *Podlech*, BB 1968, 106; *Haft*, Elektronische Datenverarbeitung im Recht, 1970; *Podlech*, Juristen-Jahrbuch 10 (1969/70), 157; *Fiedler*, JuS 1971, 228; *Podlech*, Rechnen und Entscheiden. Mathematische Modelle juristischen Argumentierens, 1977; *Großfeld*, JZ 1984, 696; *Grundmann*, DVR 1985, 175; *Erdmann/Fiedler/Haft/Traunmüller*, Computergestützte Expertensysteme, 1986; *Fiedler*, CR 1986, 756; *Fiedler*, CR 1987, 325; *Haft*, DSWR 1987, 73; *Baumann/Sulz*, CR 1989, 331; *Herzig*, FS Rose, 1991, 23; *Schneider*, CR 1991, 238; *Haft*, in: Achterberg, Rechtsprechungslehre, Bd. 2., 1992, 589; *Jandach*, Juristische Expertensysteme. Methodische Grundlagen ihrer Entwicklung, 1993.

2 Mit einem weltweiten Konferenzüberblick: http://www.nextlawlabs.com/top-legal-tech-conferences-worldwide-2016/ und https://www.computationallegalstudies.com (beide abgerufen am 29.12.2016).

3 Mit Darstellung eines Hauptanwendungsfalls im Steuerrecht: http://www.bluejlegal.com/blue-j (abgerufen am 29.12.2016).

4 *Susskind/Susskind*, The Future of the Professions: How Technology Will Transform the Work of Human Experts, 2015; *Susskind*, The End of Lawyers?: Rethinking the nature of legal services, 2010.

5 Das Tagungsprogramm ist abrufbar unter www.uni-ulm.de/cml-symposium2016.

6 *Prof. Dr. Heribert Anzinger* lehrt und forscht im Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Universität Ulm.

7 *Großfeld* (FN 1).

Richard Susskind zur Zukunft der freien Berufe her.[8] Dieser prophezeie, im englischen Sprachraum vielzitiert, schon seit Ende der 1990er Jahre einen radikalen Wandel der freien Berufe, insbesondere des Berufsstands der Rechtsanwälte. Ein radikaler Wandel der alltäglichen Arbeit der Juristen sei indessen bisher nicht zu erkennen gewesen. Dies könnte sich mit den neueren technologischen Entwicklungen ändern. Fortschritte auf den Gebieten der Analyse großer Datenbestände, der Neuronalen Netze und des maschinellen Lernens hätten zu neuen Ansätzen bei den computergestützten Methoden des Entscheidens und Begründens geführt. Innovationen der Datenbanktechnologie, allen voran die Blockchain, haben neue Perspektiven auf die Vertragspraxis eröffnet und zur Idee selbstvollziehender Verträge (Smart Contracts) geführt. Unter Verweis auf *Oliver Goodenough* (Vermont Law School) und internationale Tagungen zu Künstlicher Intelligenz und Recht zitierte *Anzinger* drei Stufen der technologischen Entwicklung in Gestalt juristischer Datenbanken, Expertensystemen und computergestützter Instanzen juristischer Entscheidungen, die den Menschen ablösen könnten, und skizzierte die unterschiedliche Dynamik der Entwicklung in den Staaten des anglo-amerikanischen und des deutschen und romanischen Rechtskreises. Abschließend unterstrich er als eines der Ziele der Tagung, herauszuarbeiten, worin die Gründe für diese unterschiedliche Dynamik bestehen könnten. Wo sich Forschungslücken im kontinentaleuropäischen Recht zeigten, könnte sich im Austausch zwischen Informatik, Mathematik, Rechtswissenschaft und Praxis die Chance erweisen, Forschungsfragen zu strukturieren und ein Netzwerk zu ihrer Aufarbeitung zu bilden. Aus diesen Zielen hätte sich die Struktur der Themen und die Zusammensetzung von acht Podien ergeben.

Die Referate und Podiumsdiskussionen des Vormittags behandelten zunächst Stand und Bedingungen computergestützter Methoden der Rechtsgewinnung aus den Perspektiven der Informatik, der juristischen Beratungspraxis und der Rechtstheorie. Im ersten Impulsreferat (Artificial Intelligence and Law – State of the Art and Perspectives) stellte *Franz-Josef Radermacher*[9] den Entwicklungsstand und die Anforderungen dar, die an künstliche Intelligenz gestellt würden. Zur Rechtsgewinnung sei die Mechanik einer Turingmaschine[10] für künstliche Intelligenz grundsätzlich geeignet. Wie schwierig es jedoch sei, Maschinen wie Menschen denken zu lassen, zeige sich bei der Fähigkeit zu fühlen (Qualia). Kaum vorstellbar sei es, Maschinen Gefühle zu erklären, wenn sie diese nicht selbst empfinden könnten. Allenfalls deren Simulation sei möglich. Deshalb sei auf dem Weg zur Automatisierung des Rechts die Vorfrage zu klären, ob Gefühle als Element der Rechtsgewinnung wünschenswert seien und welche Gefahren von modellierten Emotionen ausgehen könnten. *Radermacher* konstatierte, dass es noch eines langen und komplizierten Entwicklungsweges bedürfe, bevor Maschinen mit dem menschlichen Gehirn mithalten könnten. *Micha-Manuel Bues*[11] eröffnete sein Korreferat mit der Feststellung, dass derzeit ein regelrechter Hype um künstliche Intelligenz herrsche. Vielfach mangele es jedoch an genauen Vorstellungen über den Inhalt dieses Begriffs. Unter den unterschiedlichen Arten künstlicher Intelligenz von maschinellem Lernen (Machine Learning) über Computerlinguistik (Natural Language Processing, NLP) und Expertensystemen, eigne sich für Rechtsanwendungen sog. Soft Artificial Intelligence. Hierbei werde auf die Reproduktion von Ergebnissen abgezielt. Aktuell befinde sich die Adaption noch im Anfangsstadium, so dass eine flächendeckende Anwendung in der Wirtschaft noch in den Anfängen stecke. Die Gründe dafür seien vielfältig. Die Entwicklung der Produkte erfordere zunächst erhebliche Investitionen. Die Implementierung der Software beanspruche wiederum viel Zeit, um sie als „Experten" zu trainieren. Zudem sei es schwierig, die Bedürfnisse des Marktes im Hinblick auf Rechtstechnologie zu ermitteln. Hinzu käme die semantische Komplexität juristischer Sprache, fehlende formalisierte Daten, eingeschränkte Skalierbarkeit bezüglich der Fälle und noch niedrige Return on Investments. Erschwerend wirkten sich auch die strenge Regulierung und die vorherrschenden Geschäftsmodelle in der Rechtsberatung aus. Angesichts des regelbasierten Rechts in vielen europäischen Staaten, stellte sich in der anschließenden Diskussion die Frage, ob diese Länder bei der Implementierung automatisierter Rechtsgewinnung nicht einen entscheidenden Vorteil gegenüber Staaten hätten, deren Recht sich stärker in Fällen herausbilde. Als problematisch wurden im Ergebnis aber für beide Rechtskreise die eigentlichen Entscheidungsprozesse angesehen, die maschinell nur schwer abzubilden seien. Hier wären Änderungen der Prozesse nötig. Zudem lägen Entscheidungen in Satzstrukturen vor, die eine Logik aufweisen, welche nicht exakt einer regelbasierten strukturierten Sprache entspreche. *Radermacher* widersprach nochmals den Prognosen, die eine vollständige Ablösung des Menschen in den juristischen Entscheidungsprozessen vorhersagten. Juristische Entscheidungen enthielten notwendig Werturteile, die mit der Fähigkeit des Fühlens verbunden seien, die Maschinen fehle.

Das zweite Panel eröffnete *Radboud Winkels*[12] mit einem Impulsreferat zu Stand und Perspektiven von Expertensystemen und der Visualisierung des Rechts. Er fokussierte auf die Verfügbarkeit und Aufbereitung der Rechtsdaten als Voraussetzung für Expertensysteme. Derzeit seien zwar viele Gesetzestexte online verfügbar, doch sei die Maschinenlesbarkeit der Texte und der Metadaten häufig nicht gewährleistet und die Verknüpfung untereinander unzureichend. Als Lösungsansatz eigne sich zum einen „Human Enrichment", also manuell von Menschenhand ergänzte Metadaten. Zum anderen schlug *Winkels* „Automatic Enrichment"

8 *Susskind* (FN 4).

9 *Prof. Dr. Dr. Dr. hc. Franz-Josef Radermacher*, Mitglied des Club of Rome, lehrt und forscht am Institut für Datenbanken und Künstliche Intelligenz der Universität Ulm.

10 Eine Turingmaschine ist ein Rechnermodell, das komplizierte Computeralgorithmen mathematisch simulieren kann.

11 *Dr. Micha-Manuel Bues* ist Managing Director Business Service bei Leverton und Autor des Legal Tech Blog.

12 *Prof. Dr. Radboud Winkels* lehrt und forscht am Leibniz Center for Law an der Juristischen Fakultät der Universität Amsterdam.

vor. Dies bestünde aus Techniken der Computerlinguistik (Natural Language Processing, NLP) und der Netzwerkanalyse. Basierend auf diesen Komponenten könnten u.a. Referenzen und Zitate ermittelt sowie der Inhalt von Rechtsquellen analysiert werden. In Zusammenhang stehende Rechtsquellen könnten erkannt und bezüglich ihres Stellenwerts kategorisiert werden. Beispielhaft hierzu präsentierte *Winkels* „Big Open Legal Data for Legal Practice (BOLD)"[13] und das OpenLaws-Projekt[14], das BOLD integriert habe. *Steffen Burr*[15] stellte anschließend am Beispiel einer Unternehmensübernahme (M&A Transaktion) dar, wie moderne Expertensysteme im Bereich der Vertragsgestaltung, Steuerplanung und Compliance eingesetzt werden könnten. Grundsätzlich eigneten sich Vertragsgestaltungen bei umfangreichen aber standardisierten Sachverhalten, wie M&A-Transaktionen, besonders für eine technische Unterstützung durch Algorithmen. In der anschließend von *Michael Marquardt*[16] geleiteten Diskussion wurden die Grenzen von Expertensystemen in der Praxis ausgelotet. Bestimmte Vertragsbestandteile könnten nicht perfekt von Programmen abgebildet werden, so dass ergänzend menschliche juristische Expertise erforderlich sei. Das gleiche gilt, soweit Steuerplanung und Compliance-Maßnahmen rechtliche Wertungen voraussetzen, die sich mathematisch nicht auf ein zwingendes Ergebnis reduzieren lassen. Als allgemeines Problem von Expertensystemen wurde angesehen, dass Maschinen basierend auf Algorithmen Substitute rechtlicher Entscheidungen produzieren könnten, die von Menschen nicht nachvollzogen und erklärt werden könnten.

Den dritten Themenbereich (Machine readable legal code) eröffnete *Monica Palmirani*[17] mit einem Impulsreferat über aktuelle Entwicklungen der Standardisierung maschinenlesbaren Rechts auf europäischer Ebene. Projekte wie OASIS LegalRuleML TC[18] ermöglichten bereits Erstellung, Strukturierung, Analyse und Vergleich juristischer Argumente durch Recht darstellende Anwendungen. Als Basis diene eine Regelbeschreibungssprache (Rule Interchange Format), um das Rechtswissen zu formalisieren und für Computer zu erschließen. LegalRuleML TC integriere AKomo Ntoso[19], das als geeignete erweiterte Auszeichnungssprache (XML) für eine offene Dokumentrepräsentation von Rechtstexten gelte. Ergänzend böte das von der Europäischen Kommission unterstützte Projekt Cloud4Europe[20] die geeignete Plattform für den Datenaustausch öffentlicher Institutionen in Europa. Das System sei zudem für Rechtsquellen von Bedeutung, bei denen die Verarbeitung natürlicher Sprache (NLP) eine Rolle spiele. *Zsolt György Balogh*[21] präsentierte anschließend das Beispiel der Modellierung von Recht in Emerald, einem integrierten Modellierungsframework für Recht.[22] Dieses ermöglicht eine IT-gestützte Modelldarstellung des Rechts, wobei technische Aspekte getrennt betrachtet werden können. Besonders geeignet dafür sei seiner Ansicht nach das Finanz- und Steuerrecht, da vergleichsweise einfach entscheidungsrelevante Informationen extrahiert und in Form eines Modells dargestellt werden könnten. Dieses wiederum sei problemlos technisch zu verarbeiten. Eine aktuelle Entwicklung in dem System sei ein Modul für Smart Contracts, das eine Vielzahl von Vertragstypen unterstützt. Als Problem benannte *Balogh* die Undeutlichkeit rechtlicher Begriffe und führte als Beispiel Rechtsstreitigkeiten bei Domainnamen an, welche die World Intellectual Property Organization (WIPO) beschäftigten. Ungenaue und verwechselbare Bezeichnungen von Internetseiten seien ein häufiger Anlass für Rechtsstreitigkeiten. Folglich benötige man exakte Definitionen, um solche Ungenauigkeiten zu vermeiden. Über seine Erfahrungen bei der Umsetzung von maschinenlesbarem Recht referierte *Michael Poulshock*.[23] Bei dem von ihm initiierten Hammurabi Project, benannt nach der babylonischen Sammlung von Rechtssprüchen Codex Hammurabi, werde US-amerikanisches Recht in maschinell ausführbarer Form kodifiziert.[24] Bei einem weiteren Projekt erstellte er für die Bundessteuerbehörde der USA eine Website, die steuerrechtliche Fragen von Bürgern beantworten könne. Bei seinen Projekten hätte er eine Reihe von begünstigenden und hemmenden Faktoren für den Entwicklungsprozess feststellen können. Zunächst müsse angesichts des Ziels des von Maschinen lesbarem Rechts, das sowohl juristische als auch technologische Kenntnisse voraussetze, auf bereichsübergreifende Teams gesetzt werden. Eine Kombination aus Juristen, IT-Spezialisten und anderen Experten sei zwingend nötig. Bei der Umsetzung solle zudem beachtet werden, dass der Programmkode der Struktur des Rechts folge und nicht zu umfangreich werde. Die Kodierung werde durch die stete Veränderung des Rechts erschwert. Auch regulatorische Hürden, wie das Verbot von Investitionen in Rechtsunternehmen durch Nicht-Juristen in den USA, verhinderten benötigte Investitionen in die Technologie.

13 *Winkels*, Big Open Legal Data.A. BOLD Endeavor, 2015.

14 Siehe https://www.ivir.nl/projects/openlaws/und https://info.openlaws.com/openlaws-eu/(abgerufen am 29.12.2016).

15 *Dr. Steffen Burr* ist Rechtsanwalt und Partner der Wirtschaftskanzlei Legal Advance in Heilbronn sowie Geschäftsführer der Legal Intelligence GmbH.

16 *Dr. Michael Marquardt* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner der Wirtschaftskanzlei Gleiss Lutz in Frankfurt.

17 *Prof. Dr. Monica Palmirani*, beteiligt am OASIS Legal Rule MLTC, lehrt und forscht am Centro Interdipartementale di Ricerca in Storio del Diritto, Filisofia e Sociologia del Dritto e Informatica Giuridica dell'Università di Bologna.

18 Siehe http://www.legalxml.org (abgerufen am 29.12.2016).

19 Architecture for Knowledge-Oriented Management of African Normative Texts using Open Standards and Ontologies; s. http://www.akomantoso.org (abgerufen am 29.12.2016).

20 Siehe http://www.cloudforeurope.eu (abgerufen am 29.12.2016).

21 *Prof. Dr. Zsolt György Balogh* lehrt und forscht an der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre an der Corvinus Universität in Budapest.

22 Siehe http://www.multilogic.hu/index.php/en/products/emerald-en (abgerufen am 29.12.2016).

23 *Michael Poulshock* entwickelt als Director für KPMG in Philadelphia (Pennsylvania) regelbasierte Entscheidungsunterstützungssysteme und Methoden der automatisierten Rechtsgewinnung.

24 Siehe http://mpoulshock.github.io/hammurabi/ (abgerufen am 29.12.2016).

Das vierte Panel des Vormittags (Formal Approaches in Legal Theory) eröffnete *Corinna Coupette*[25] mit einem Impulsreferat zur Netzwerkforschung im Recht. Sie warf die Frage auf, inwieweit das Prinzip der *stare decicis* im Common Law die Rechtsgewinnung im Vergleich zum Civil Law beeinflusst, um anhand dieser Frage die Herangehensweise der Netzwerkanalyse und deren juristische Potentiale zu erläutern. Auf Basis der Modellierung zweier Rechtsprechungskorpora als Zitiernetzwerke differenzierte *Coupette* zwischen einer Mikro-, einer Meso- und einer Makroebene der Analyse und führte für jede dieser Ebenen die grundlegenden Konzepte der Netzwerkforschung ein. Abschließend stellte sie fest, dass der Ansatz der Netzwerkforschung im Recht noch zahlreiche Chancen biete, die unter Zuhilfenahme moderner Computertechnologie genutzt werden könnten.

Martin Borowski sensibilisierte aus der Perspektive der Rechtstheorie für weitere Fragen, die mit einer technischen Umsetzung von Recht einhergingen.[26] Menschen neigten beim Einsatz technischer Unterstützungssysteme dazu, weniger kritisch bezüglich der Ergebnisse zu sein, was besonders im Bereich der Rechtsgewinnung bedacht werden müsse. Zudem stelle das Recht eine kulturelle und soziale Praxis dar, die von Wertung und Interpretation geprägt werde. Die normative Dimension des Rechts verkompliziere ebenfalls eine Deduktion durch Maschinen. Diese Eigenschaften machten es so schwer, jeden Aspekt des Rechts technisch umzusetzen.

Das erste Panel des Nachmittags (Artificial Intelligence and Machine Learning – The Technological Base for Computational Methods in Law) eröffnete *Günther Palm*[27] mit einer technischen Einführung über die Schnittmengen von künstlicher Intelligenz, maschinellem Lernen (Machine Learning) und neuronalen Netzen (Neural Networking). Im Anschluss daran stellte *Birte Glimm* den Stand der Forschung auf dem Gebiet des semantischen Internets für Wissensrepräsentation vor.[28] Die Hürden des Internets seien der HTML-Standard, der lediglich Layoutinformationen darstelle, und die einschränkende schlüsselwortbasierte Suche. Wünschenswert sei die Ermöglichung einer semantischen Suche. Um mit diesem Ziel die unstrukturierten Daten im Web auszuwerten, werde auf die Methoden der Computerlinguistik (Natural Language Processing, NLP) und des Maschinellen Lernens zurückgegriffen. Eine Herausforderung stelle dabei das Erkennen des Sinns hinter menschlicher Sprache dar. Wichtig sei es daher, bereits a priori Informationen zu strukturieren und explizit zu benennen. Das semantische Internet, das die Bedeutung sprachlicher Zeichen verstehe, mache dabei Fortschritte. DBPedia[29] und Wikidata[30] stellten bereits eine umfangreiche Datenbasis, die maschinell verarbeitet werden könne. *Alexey Cheptsov*[31] zeigte einen alternativen Weg auf, wie man die intelligente Auswertung von Rechtsdaten und auch die Rechtsgewinnung ermöglichen könnte. Er setzte auf die Auswertung der verfügbaren Rechtsinformationen vorwiegend aus der Quelle der Rechtsprechung. Den Prozess der Rechtsgewinnung verknüpfte er mit den Technologien moderner Webdatensuchmaschinen, die zur Verarbeitung komplexer juristischer Argumentation weiterzuentwickeln seien. An Beispielen verdeutlichte er, auf welchem Weg der Entscheidungssachverhalt eines fraglichen Falles mit bereits entschiedenen ähnlichen Fällen abgeglichen und wie maschinenverwertbare abstrakt-generelle Regeln aus der Rechtsprechung und möglicherweise auch aus Lehrbüchern extrahiert werden könnten. Ein wichtiger Faktor sei dabei die Ontologie der Informationsdarstellung. Die aktuell verfügbaren Anwendungen zeigten zwar, dass die Analyse von umfangreichen Fällen noch nicht weit genug entwickelt sei, langfristig stufte *Cheptsov* die kontextbasierte Analyse juristischer Daten aber als realistisch ein. In der anschließenden Diskussion wurde der Ansatz von *Cheptsov* kritisch hinterfragt. Der von ihm vorgeschlagen Weg sei in den vergangenen Jahrzehnten vielfach versucht worden, ohne dass sich Perspektiven ergeben hätten. *Cheptsov* verteidigte seinen Ansatz mit dem Hinweis auf die enorm gestiegene Rechenleistung aktuell verfügbarer Großrechner.

Das Lesen von Datenschutzbestimmungen gilt gemeinhin als eine extrem zeitintensive Verpflichtung, die folglich von der Mehrheit der Verbraucher unterlassen wird. Obwohl die Politik den Handlungsbedarf erkannt hat, fehlt es an Unterstützung durch die Wirtschaft und an Anreizen. Wie die Fortschritte u.a. bei der Verarbeitung natürlicher Sprache, formalen Methoden und Privacy Interfaces den Zugang von Verbrauchern zu Datenschutzerklärungen verbessern können, stellte *Florian Schaub*[32] auf dem sechsten Panel (Can we automate privacy policies and data protection?) vor und präsentierte das Usable Privacy Policy Project – ein interdisziplinäres Forschungsprojekt unter Leitung der Carnegie Mellon Universität in Pittsburgh.[33] Weil sich die vielfältigen in natürlicher Sprache verfassten Datenschutzbestimmungen nur schwer vollständig durch Computer analysieren ließen, würden in diesem Projekt Datenschutzbestimmungen zunächst durch Metadaten ergänzt. Diese komplexe Aufgabe übernähmen Menschen, die als „Crowdworker" kleinteilig Textabschnitte analysierten und kommentierten. Als Resultat stünden den Nutzern visualisierte Darstellungen der Datenschutzbestimmungen zur Verfügung, in denen sie einzelne Themenabschnitte di-

25 *Corinna Coupette* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Mitglied der Otto-Hahn-Gruppe zur Finanzmarktregulierung am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München. Sie promoviert an der Bucerius Law School in Hamburg.

26 *Prof. Dr. Martin Borowski* ist Inhaber des Lehrstuhls für öffentliches Recht, Verfassungstheorie und Rechtsphilosophie der Universität Heidelberg.

27 *Prof. Dr. Günther Palm* lehrt und forscht am Institut für Neuroinformatik der Universität Ulm.

28 *Prof. Dr. Birte Glimm* lehrt und forscht am Institut für Künstliche Intelligenz der Universität Ulm.

29 DB Pedia ist eine Community, die strukturierte Daten aus Wikipedia extrahiert und im Internet zur Verfügung stellt.

30 Wikidata fungiert als zentraler Speicherort für strukturierte Daten der Wikimedia Gruppe, welche sowohl von Menschen als auch von Maschinen gelesen und editiert werden können.

31 *Dr. Alexey Cheptsov* forscht am High Performance Computing Center Stuttgart.

32 *Prof. Dr. Florian Schaub* lehrt und forscht an der School of Information der University of Michigan.

33 Siehe usableprivacy.org (Abgerufen am 29.12.2016).

rekt erkennen können. Darüberhinaus stelle man die Textabschnitte in formalen Modellen dar, um sie bezüglich ihrer Konsistenz zu den tatsächlich ausgeführten Aktionen der Website oder App, sowie im Vergleich mit anderen Sektorregelungen und im Hinblick auf geltende Regulierungen zu analysieren. Hierfür nutze man einen semantischen Modellierungsrahmen, so dass die Datenschutzbestimmungen maschinell ausgewertet werden könnten und wichtige Bestandteile von Maschinen sowohl erkannt als auch personalisiert werden könnten. Die Ergebnisse erwiesen sich dabei mit hoher Wahrscheinlichkeit als korrekt. Bei dem Angebot handele es sich folglich um eine benutzerfreundliche und semiautomatische Ausgabe von relevanten Datenpraktiken und Bestandteilen von Datenschutzbestimmungen basierend auf in natürlicher Sprache formulierten Texten. Der Kritikpunkt, dass hierbei die ursprünglichen Datenschutzbestimmungen ersetzt würden, könne laut *Schaub* nicht bestätigt werden. Bei den durch das Projekt extrahierten Informationen handele es sich vielmehr um eine zusätzliche Informationsebene, welche die Komplexität der Texte für viele Nutzer reduziere und somit deren Konsequenzen erst erfassbar mache. In der anschließenden von *Matthias Ehrhardt*[34] moderierten Diskussion wurden die Perspektiven dieser Herangehensweise reflektiert und deren Ausdehnung auf andere Anwendungen im Wirtschafts- und Steuerrecht erwogen.

Einführend in das Thema des siebten Themenbereichs (How can Blockchains and Smart Contracts help automate law?) erläuterte *Frank Kargl*[35] die technologischen Grundlagen der viel diskutierten Blockchain. Die Vorzüge dieser Datenbanktechnologie bestünden darin, dass die enthaltenen Daten aufgrund der dezentralen Netzwerkverteilung und der Speicherung von Transaktionsdaten in Blöcken nach Durchführung eines kryptografischen Verifizierungsprozesses quasi fälschungssicher seien. Ebenso anschaulich wie *Kargl* die Merkmale der Technologie darstellte, legte er aber auch ihre Schwachstellen offen. Entwicklungen wie die eines Quantencomputers könnten langfristig die Datensicherheit gefährden. Bezogen auf einige der diskutierten Anwendungen stoße die Technik hinsichtlich ihrer Skalierbarkeit an Grenzen. Wie die Blockchaintechnologie bestehende Geschäftsprozesse verändern könnte, zeigte anschließend *Dirk Siegel*[36] anhand von automatisierten Vertragsbedingungen und -konsequenzen, die auf der Blockchain unveränderlich abgespeichert werden (Smart Contracts). Sie böten ein erhebliches Einsparpotential für Transaktions- und Ausführungskosten. Als erfolgreiches Beispiel nannte *Siegel* den Smart Contract, den die Allianz für ihre Katastrophenanleihen (Cat-Bonds) einsetzt. Er sei darauf ausgelegt, Informationen über Katastrophenfälle zu suchen und etwaige Zahlungen auszulösen. *Siegel* nannte aber auch die Risiken der Technologie. Der Angriff auf den bekannten Smart Contract „The DAO" (Decentralized Autonomous Organization) habe gezeigt, dass Lücken in der Programmierung ausgenutzt werden könnten, die aber gleichzeitig dem programmierten Vertragsinhalt entsprächen. Problematisch sei dabei, dass Smart Contracts ihre eigene Realität schafften, in der letztendlich auch den Fehlern im Code zugestimmt werde. Rechtliche Schritte, beispielsweise bei unerwünschten Vertragsergebnissen, könnten schwer eingeleitet werden. *Maria Claudia Solarte Vasquez*[37] ergänzte in ihrem Korreferat die Bedingungen einer breiten Anwendung selbstvollziehender Verträge und setzte sich zudem kritisch mit dem Begriff des Smart Contract auseinander. Die simple Ausführung von Befehlen aufgrund von Bedingungen sei weder „smart", noch ein „Contract". Hervorzuheben sei dabei der Unterschied zum Smart Contracting. Dieses stelle die Bedeutung von nutzerorientierten Faktoren (Usability Factors) in den Vordergrund für eine effiziente und benutzerfreundliche Vertragsgestaltung. Traditionell stünde dieses Ziel nicht im Fokus von Juristen verglichen mit übergeordneten Aspekten wie Freiheit und Eigentum. Smart Contracting umfasse dabei eine Reihe von Aktivitäten, die in den Prozess eingebunden würden. Ein Ziel könnte es dabei sein, einen umfangreichen Vertrag in Form einer Infografik darzustellen. Ein rechtspolitischer Ansatz, der neue Methoden der Vertragsgestaltung begünstige, sei das aus Skandinavien stammende proaktive Recht. In der anschließenden Diskussion stand die Frage im Mittelpunkt, wer in automatisierten Rechtsgewinnungsprozessen für Programmfehler hafte und in welcher Form der Inhalt des Smart Contracts – als Code oder Vertragstext – gegenüber Teilnahmeinteressierten kommuniziert wird.

Das achte Panel (Impact on Methodology and Constitutional Democracy) leitete *Ekkehart Reimer*[38] mit einem Impulsreferat zu den Chancen und Risiken elektronischer Gesetze ein. Sein Beitrag ging von der Annahme halbautomatischer Rechtsanwendung aus: Welche verfassungsrechtlichen Vorgaben und Grenzen wären zu beachten, wenn eine Software verfügbar wäre, die einerseits das geltende Recht, andererseits die Sachverhalte, auf die es angewendet wird, so gut nachbildet, dass der menschliche Rechtsanwender dem Computer bei der juristischen Falllösung im Ausgangspunkt nur zusieht, allerdings jederzeit intervenieren kann und seinerseits von dem Rechner mit Auslegungs-, Wertungs- und Beurteilungsfragen befasst wird. Bei Wahrung demokratischer Legitimation, Transparenz, Kontrollierbarkeit und Revozierbarkeit des „Law as code" verspreche eine automatisierte Rechtsanwendung hohen rechtsstaatlichen und grundrechtlichen Gewinn: Sie vermeide Flüchtigkeitsfehler, ermögliche ein hohes Maß

34 *Prof. Dr. iur. Dr. phil. Matthias Ehrhardt* ist Honorarprofessor an der Universität Ulm und lehrt in Boston und Cambridge.

35 *Prof. Dr. Frank Kargl* ist Direktor des Instituts für Verteilte Systeme der Universität Ulm.

36 *Dr. Dirk Siegel* ist Partner Financial Services bei Deloitte, Frankfurt a. M.

37 *Maria Claudia Solarte Vasquez* ist Mitglied des Forschungsteams des Law Institute der Tallinn University of Technology.

38 *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Universität Heidelberg.

an Kohärenz, beschleunige und verbillige den Zugang zum Recht. Damit stärke sie insgesamt die Gleichheit der Rechtsanwendung in der Fläche und über die Zeit. Das auf den Menschen ausgerichtete Rechtsanwendungsverständnis des Grundgesetzes (Art. 33 Abs. 4, Art. 34, Art. 92, Art. 97, Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) sei gewahrt, solange der menschliche Hoheitsträger die automatisierte Rechtsanwendung mitverfolge und jederzeit intervenieren könne. Perspektivisch erinnere dieser gestufte Dualismus von Maschine und Mensch an das historische Nebeneinander von Law und Equity im angelsächsischen Rechtskreis.

Die anschließende Diskussionsrunde mit *Nadja Braun Binder*[39] und *Rudolf Mellinghoff*[40] vertiefte die Frage, welche Rückwirkungen technologische Anwendungen auf unser Verfassungsverständnis und die Auslegung von Rechtsnormen haben könnten. Bisher seien wir davon ausgegangen, dass das Parlament als Repräsentant des Volkes die Normen setzen würde. Wenn allerdings Programmierer den verbindlichen Inhalt von Normen vorgeben würden, würde dies zu einer Verschiebung im Gewaltengefüge kommen, für die es jedenfalls derzeit keine demokratische Legitimation gebe. Auch hätte die automatisierte Auslegung von Normen weitreichende Auswirkungen auf unser Rechtssystem. Wenn die Rechtsauslegung nicht mehr von Menschen, sondern von Computerprogrammen vorgenommen würde, würde sich die Frage stellen, welche Rolle der Justiz zukäme. Wenn ein Computerprogramm an die Stelle der Justiz träte, würde dies unser Rechtssystem fundamental verändern. Computer könnten die Rechtsprechung, wie wir sie kennen, ersetzen und somit zu einem gänzlich neuen Streitbeilegungssystem führen. Derzeit sei dies aber weder vorstellbar noch wünschenswert. Wir hätten eine Rechtsordnung, die von Abwägungsentscheidungen und Verhältnismäßigkeitserwägungen geprägt sei. Geprägt werde unser Rechtssystem überdies durch den Grundsatz der Menschenwürde, der bestimme, dass kein Mensch zum Objekt staatlichen Handelns gemacht werden dürfe. Würde ein Computerprogramm verbindliche Auslegungsergebnisse vorgeben, stelle sich die Frage, ob der Mensch in einem solchen System nicht doch zum Objekt staatlichen Handelns gemacht werde. Insgesamt sei aufgrund des komplexen Prozesses der Rechtsentstehung, der Rechtsauslegung und der Rechtsanwendung, in dem auch gesellschaftliche Entwicklungen eine Rolle spielten, weder wünschenswert und angesichts komplexer Bestandteile der Entscheidungsfindung auch kaum realisierbar, dass künstliche Intelligenz sich des Rechts bemächtige. Vielmehr sollte der menschliche Richterspruch zwingend über der unterstützenden, technologischen Instanz stehen. Dann könnten teils automatisierte Prozesse im Recht eine sinnvolle Ergänzung zum Richterrecht sein und positiv bewertet werden.

Zum Abschluss fasste *Frank Kargl* die Ergebnisse der Konferenz aus Sicht der Veranstalter zusammen. Es habe sich gezeigt, dass Rechtsinformationssysteme enorme Fortschritte gemacht hätten, ebenso wie die Modellierung und Informationsrepräsentation von Recht. Künstliche Intelligenz ermögliche es zudem, über eine reine Informationsvermittlung hinauszugehen, so dass maschinell getroffene Empfehlungen und Entscheidungen vorstellbar seien. Es sollte jedoch wohl überlegt sein, wohin eine solche Entwicklung führen könnte. Speziell das Strafrecht und auch andere Rechtsgebiete, bei denen Wertvorstellungen eine herausgehobene Rolle spielten, ließen sich nur schwer in Programmen darstellen. Bei der Umsetzung der technischen Möglichkeiten sollte auch die Gestaltung des Interface berücksichtigt werden, um für Rechtsspezialisten und Bürger einen geeigneten Zugang zu schaffen. Darüber hinaus bestehe nach wie vor eine Lücke zwischen natürlicher und formaler Sprache, die es zu schließen gelte. Generell könnte sich hierbei ein Vorteil des Rule-based Law gegenüber Case-based Law ergeben. Dennoch stellen sich einige Fragen, die einer näheren Untersuchung bedürfen: Zu klären sei, wer den Rechtsrahmen für Konstrukte wie Bitcoin oder Smart Contracts formulieren müsse und wo das Recht die Umsetzung des technisch möglichen beschränken müsse. *Kargl* ergänzte die provokative Frage, ob Maschinen möglicherweise besser Recht gestalten könnten als durch Interessenvertreter leichter beeinflussbare Menschen. Schließlich könnten sich aus neueren technischen Entwicklungen auch neue Anforderungen an die juristische Ausbildung stellen. Angesichts des Vordringens von Technologie im Recht könnte es nötig sein, Juristen auch in diesem Bereich auszubilden. Kargl schloss mit Hinweisen und einem Ausblick auf europäische Forschungsnetzwerke zur Beantwortung der aufgekommenen Fragestellungen.

Zusammenfassend zeigten alle acht Panel im Einzelnen Forschungsfragen aus unterschiedlichen Wissenschaftsdisziplinen und Rechtsordnungen auf. Sie lieferten in der Gesamtschau das Bild einer Entwicklung, die Berufsbilder, den Prozess der Rechtsgewinnung und das Recht nicht umstürzen aber verändern wird. Diese Entwicklung wird dort am stärksten sein, wo Zahlen im Vordergrund stehen, das Rationalisierungspotential durch die Masse der Fälle groß und die Kosten menschlicher Expertise hoch sind. Mit den Erfahrungen der Vergangenheit ist zu vermuten, dass sich der Prozess der Digitalisierung des Rechts damit am stärksten im Steuerrecht fortsetzen und Innovationen von hier aus auch andere Rechtsgebiete erfassen könnten. Vor diesem Hintergrund hat die Tagung wertvolle Hinweise geliefert, wo es sich gerade für die Steuerrechtswissenschaft lohnt im Dialog mit Informatik, Mathematik und Wirtschaftswissenschaften bestehende Methoden der Rechtsgewinnung weiterzuentwickeln.

---

39 *Dr. Nadja Braun Binder* koordiniert den Programmbereich „Transformation des Staates in Zeiten der Digitalisierung" am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung und forscht und lehrt am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer.

40 *Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des BFH und war Richter des BVerfG.

Erfolgsfaktor Tiefenschärfe

Kirchhof
Einkommensteuergesetz *Kommentar. Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof. Bearbeitet von ORRin Dr. Christina Avvento, Vors. RiFG a.D. Prof. Dr. Hans-Jochem von Beckerath, RiBFH Walter Bode, Prof. Dr. Georg Crezelius, MR Dr. Thomas Eisgruber, Vors.RiBFH a.D. Prof. Dr. Peter Fischer, Vors.RiBFH a.D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, Vors.RiinBFH Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, RiBVerfG a.D. Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, RiinFG Dr. Friederike Knaupp, Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M., PräsBFH Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, ORRin Dr. Eva Oertel, RiBFH Dr. Volker Pfirrmann, Prof. Dr. Wolfram Reiß, RiFG Dr. Frank Schindler und Prof. Dr. Christian Seiler. 16. Auflage 2017, ca. 2.700 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 170,– €. Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23099-9*

Die Änderungshäufigkeit und Länge der Paragrafen im Einkommensteuergesetz kann ohne Weiteres als Indikator für das zähe Ringen zwischen Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Gestaltungsberatung gelten. Bis hin zu sogenannten Steuersparmodellen wie *Cum-Ex, Double Dip* oder *Cum-Cum,* stets versucht die eine Seite, ihre Steuerlast zu senken, und die andere Seite, genau dies zu verhindern.

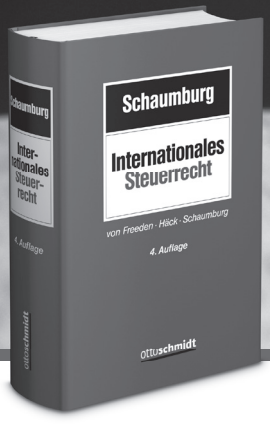
Das erfordert argumentative Tiefenschärfe. Anders gesagt, es braucht den *Kirchhof,* in dem wissenschaftlich fundiert Stellung bezogen wird. Gehen auch Sie argumentativ in die Tiefe! Mit der 16. Auflage des Kommentars zum Einkommensteuergesetz von Professor Paul Kirchhof, einem der führenden deutschen Steuerrechtler.

Gleich Probe lesen und bestellen unter **www.otto-schmidt.de/kest16**

ottoschmidt

Arbeitet heraus, was essenziell ist.

NEUAUFLAGE



Schaumburg
Internationales Steuerrecht
Bearbeitet von RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg, RA/StB/FAStR Dr. Arne von Freeden, LL.M. und RA/FAStR Dr. Nils Häck. 4. Auflage 2017, ca. 1.500 Seiten Lexikonformat, gbd. 189,– €. Erscheint im Februar. ISBN 978-3-504-26023-1

Mit Erfahrung und Sachkenntnis ans Werk gehen, mit Bedacht das Wesentliche sichtbar machen: Auf diese Weise entstehen überzeugende Strukturen, Leitlinien und Positionen, die inmitten der schwierigen und komplexen Rechtsmaterie des Internationalen Steuerrechts für Klarheit sorgen.

Am Schaumburg arbeiten erstklassige Experten, die ihr Metier seit vielen Jahren kennen und prägen: die sich kritisch mit Gesetzgebung und Rechtsprechung auseinandersetzen, die vor allem mit großer inhaltlicher Tiefe, stringenten Begründungen und fundierten Lösungen für die Praxis überzeugen.

Schon seit über zwei Jahrzehnten ist er eine vertraute Marke für das Internationale Steuerrecht. Jetzt ist der Schaumburg endlich wieder da – natürlich topaktuell.

Gleich informieren und bestellen unter **www.otto-schmidt.de/sis4**

ottoschmidt