

Abhandlungen

Zur Legitimation steuerlicher Umverteilung

PD Dr. CHRISTINE OSTERLOH-KONRAD, Freiburg/München*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Umverteilung <i>durch Steuern</i> <ul style="list-style-type: none"> 1. Umverteilung durch Steuern: eine Begriffsbestimmung 2. Das Steuersystem – ein Instrument der Umverteilung? <ul style="list-style-type: none"> a) Steuerliche Umverteilung und Non-Affektationsprinzip b) Rechtlicher Zwang und freiwilliges Geben III. Umverteilung durch Steuern? <ul style="list-style-type: none"> 1. Das Thema Umverteilung zwischen Philosophie und Ökonomie | <ul style="list-style-type: none"> 2. Gerechtigkeit und Umverteilung: Zwei Legitimationsversuche <ul style="list-style-type: none"> a) Umverteilung im Dienste der Freiheit: <i>John Rawls</i> b) Umverteilung zum Ausgleich unverschuldeter Nachteile: <i>Ronald Dworkin</i> 3. Zur (Ir-)Relevanz fairnessorientierter Gerechtigkeitsvorstellungen: <i>Fairness versus Welfare</i> 4. Umverteilung als Diebstahl: <i>Robert Nozick</i> 5. Verteilung statt Umverteilung: <i>Liam Murphy</i> und <i>Thomas Nagel</i> 6. Steuergerechtigkeit und Verfassungsrecht: ein Übersetzungsproblem |
|---|---|

IV. Schluss

Der folgende Beitrag nimmt das national wie international zunehmende Interesse am Thema Umverteilung zum Anlass, der Frage nachzugehen, ob und auf welche Weise sich der Einsatz des Steuerrechts zu Umverteilungszwecken legitimieren lässt. Sein Fokus liegt auf einer Diskussion verschiedener rechtsphilosophischer Theorien, die Kriterien für eine ethische Bewertung sozialer Ordnungen vorschlagen. Hierbei erweist sich vor allem John Rawls' Rechtfertigung von Umverteilung um der Freiheit und Chancengleichheit willen als überzeugend. Eine Auseinandersetzung mit zwei prominenten Ansätzen zur Kritik fairnessorientierter Gerechtigkeitstheorien führt abschließend zu einigen Gedanken zur „Übersetzung“ von Gerechtigkeitsskriterien in verfassungsrechtliche Vorgaben. Eine solche Übersetzung stößt insbesondere deshalb auf erhebliche Schwierigkeiten, weil das Recht auf die Entwicklung von Maßstäben angewiesen ist, anhand derer sich einzelne staatliche Eingriffe beurteilen lassen, nicht die jeweilige soziale Ordnung als Ganzes.

The following article joins the ongoing international debate on redistribution by analyzing reasons for and against redistributive taxes. Its focus lies on the discussion of different theories of justice from contemporary political philosophy, thereby identifying John Rawls' idea of redistributing for the sake of freedom and equality of opportunities as most convincing. After having dealt with two influential criticisms of fairness-oriented theories of justice, the author finally elaborates on the difficulties of translating criteria of justice into constitutional boundaries for taxation. Such a translation turns out to be problematic mainly because the law needs to develop suitable criteria for assessing individual governmental actions, not society, the state or the legal system as a whole.

I. Einleitung

Die Sorge um die materielle Ungleichheit in der Gesellschaft hat Konjunktur, ebenso wie Überlegungen zu ihrer Bekämpfung durch das Steuerrecht.¹ Die internationale Debatte wurde vor allem durch das 2013 erschienene Buch „*Le capital au xxi^e siècle*“ (Das Kapital im 21. Jahrhundert) befeuert, in dem der französische Ökonom *Thomas Piketty* die Vertiefung inakzeptabler und willkürlicher Ungleichheiten („*inégalités insoutenables, arbitraires*“²) als quasi zwangsläufige Folge einer längerfristig positiven Differenz zwischen Kapitalrendite und Wachstumsrate darstellt und als Lösung eine glo-

bale Vermögensteuer vorschlägt³. In Deutschland hat auch *Julia Friedrichs'* Buch „*Wir Erben*“ aus dem Jahre 2015 viel Aufsehen erregt, welches das Problem des leistungslosen Erwerbs großer Vermögen durch die „*Generation Erben*“ in den Fokus rückt.⁴

Zum Gegenstand juristischer Reflexion wurde das Thema in den letzten Jahren vor allem durch das Sondervotum der Verfassungsrichter *Susanne Baer, Reinhard Gaier* und *Johannes Masing* zur vieldiskutierten Erbschaftsteuerentscheidung vom 17.12.2014.⁵ In dieser Entscheidung hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts einstimmig die bisherigen erbschaftsteuerlichen Regelungen zur Verschonung von Betriebsver-

* PD Dr. Christine Osterloh-Konrad ist wissenschaftliche Referentin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München in der Abteilung für Unternehmens- und Steuerrecht (Leitung: Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön). Sie vertritt im WS 2017/18 den Lehrstuhl für Steuerrecht an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. Der Beitrag basiert auf ihrem Habilitationsvortrag, den sie am 27.7.2017 vor der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München gehalten hat.

1 S. zur aktuellen Debatte um Verteilungsgerechtigkeit in Deutschland etwa *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Einkommensungleichheit und soziale Mobilität* (2017); *Fratzsch, Verteilungskampf* (2016); *Groh-Samberg* in Masuch/

Spellbrink/Becker/Leibfried, Grundlagen und Herausforderungen des Sozialstaats – Denkschrift 60 Jahre Bundessozialgericht Bd. I (2014), 683 ff.; aus der US-amerikanischen Literatur s. nur *Moran*, 53 *Howard Law Journal* 319 (2009–2010); *Caron/Repetti*, 40 *Pepperdine Law Review* 1255 (2012–2013).

2 *Piketty, Le capital au xxi^e siècle* (2013), S. 16.

3 *Piketty, Le capital au xxi^e siècle* (2013), S. 835 ff.

4 *Friedrichs, Wir Erben – Warum Deutschland ungerechter wird* (2015).

5 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff., dort 252 ff.

mögen teilweise für verfassungswidrig erklärt, weil sie mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar seien.⁶

Das Ergebnis der Entscheidung überrascht kaum, wenn man sich vergegenwärtigt, wie die Steuerbelastung von Erbschaften nach der damaligen Rechtslage aussah: Nur ein kleiner Bruchteil wurde überhaupt besteuert, und das waren nicht einmal in erster Linie die größten Nachlässe. Denn diese bestanden entweder von vornherein bereits aus unternehmerischem und damit weitgehend steuerbefreitem Vermögen oder konnten durch geschickte Gestaltung in den Bereich der Verschonungsregelungen gebracht werden.⁷

Die drei Verfasser des Sondervotums tragen das Urteil im Ergebnis mit, meinen aber, man sollte es neben dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit zusätzlich auf das Sozialstaatsprinzip stützen.⁸ Dieses Prinzip verpflichtet den Staat dazu, materielle Ungleichheiten, die in einer freiheitlichen Ordnung unweigerlich entstünden, in gewissem Umfang auszugleichen.⁹ Aus diesem Blickwinkel dient die Erbschaftsteuer jedenfalls auch dazu, zu verhindern, dass „Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst“¹⁰.

Die konkrete Stoßrichtung des Sondervotums lässt sich in zweierlei Weise deuten.

Erstens ermahnt es den Gesetzgeber dazu, Ausnahmeregelungen für unternehmerisches Vermögen auf Fälle zu beschränken, in denen Verschonungen aus Gründen des Gemeinwohls tatsächlich erforderlich sind.¹¹ Mit diesem Verständnis richtet sich das Sondervotum primär gegen eine Art Umverteilung von unten nach oben: Wenn der Gesetzgeber große Vermögen gezielt entlastet und damit zu einer Vertiefung bereits bestehender Ungleichheiten beiträgt, darf er das nur mit sehr guten Gründen tun. Diese Aussage kann man freilich bereits aus Art. 3 Abs. 1 GG ableiten.¹²

Zweitens formuliert das Sondervotum aber auch weitergehend eine Art Staatsauftrag zur Nivellierung materieller Ungleichheiten. Es schreibt dem Sozialstaatsprinzip einen eigenständigen Verpflichtungsgehalt zu, den der Gesetzgeber jedenfalls dann, wenn er Erbschaften überhaupt besteuert – ob er dies tun muss, lassen die drei Verfasser des Votums ausdrücklich offen – bei der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer berücksichtigen müsse.¹³

Sowohl das Sondervotum als auch die aktuelle Debatte geben Anlass dazu, sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob und mit welchen Argumenten sich eine umverteilende Besteuerung legitimieren lässt, die auf einen Ausgleich materieller Ungleichheiten in der Gesellschaft abzielt. Diese Frage ist Gegenstand des vorliegenden Beitrags. Sein Fokus wird auf Überlegungen liegen, die nicht der juristischen Dogmatik, sondern der politischen Philosophie zuzuordnen sind. Denn er möchte Begründungsstrukturen und Argumentationstopoi in einer Debatte in den Blick nehmen, die nicht danach fragt, wie das Recht ist, sondern danach, wie es sein sollte.¹⁴

Die Frage nach der Legitimation steuerlicher Umverteilung lässt sich in zwei Teilaspekte untergliedern. Einerseits fragt sie nach der Rechtfertigung von Umverteilung generell: Wie lässt es sich begründen, dass der Staat die Unterschiede zwischen Arm und Reich in gewissem Umfang ausgleicht? Andererseits fragt sie nach dem Instrumentarium der Umverteilung: Welche Rolle spielen speziell Steuern in einem solchen Prozess? Diese Zweiteilung gibt die Grundstruktur der folgenden Ausführungen vor. Dabei soll zunächst die zweite Frage behandelt werden. Das mag überraschen, hat aber einen guten Grund: Diejenigen Überlegungen, die sich speziell mit der Steuer als Umverteilungsinstrument befassen (s. sogleich unter II.), dienen insbesondere auch dazu, das Thema genauer einzugrenzen, indem sie den Begriff der steuerlichen Umverteilung näher konturieren.

II. Umverteilung durch Steuern?

Viele in Juristenkreisen erhobene Einwände gegen das Sondervotum zur Erbschaftsteuerentscheidung richten sich nicht gegen staatliche Umverteilung als solche, sondern gegen die Auffassung, das Steuerrecht oder speziell die Erbschaftsteuer lasse sich als sozialstaatliches Instrument der Umverteilung deuten. So kritisiert etwa *Karlheinz Muscheler*, die Erbschaftsteuer diene als Ergänzung der Einkommensteuer ausschließlich fiskalischen Zwecken.¹⁵ Und *Rudolf Mellinshoff* hat eingewandt, das Sozialstaatsprinzip eigne sich nicht als Maßstab für die Besteuerung, weil das verfassungsrechtlich verankerte Non-Affektationsprinzip eine strikte Trennung zwischen Einnahmen und Ausgaben gebiete.¹⁶

6 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 183 ff.

7 Zu diesem Befund vgl. *Bach*, DIW Wochenbericht 7/2015, 111, 116, sowie die Kritik im Vorlagebeschluss des BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BFHE 238, 241 ff.

8 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 252.

9 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 252 f.; ebenso bereits *Böckenförde* in seinem Sondervotum zum Vermögensteuerbeschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 163, auf das sich das Sondervotum zur Erbschaftsteuerentscheidung ausdrücklich beruft.

10 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 253. Explizit findet sich das Ziel, „die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern“, in Art. 123 Abs. 3 S. 1 BayVerf.

11 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 255.

12 S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 203.

13 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 254.

14 Ausgeklammert bleibt auch die empirische Frage, welche Argumentationstopoi in politischen Debatten um eine höhere Besteuerung der Besserverdienenden bzw. Vermögenden historisch betrachtet bislang am erfolgreichsten waren. Interessante Erkenntnisse hierzu vermitteln *Scheve/Stasavage*, *Taxing the Rich* (2016).

15 *Muscheler*, ErbR 2015, 650, 670; ähnlich *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 7.

16 Mündlicher Diskussionsbeitrag auf dem ifst FORUM vom 30.5.2017 zum Thema „Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems?“, vgl. *Nayin*, ifst-Schrift 519 (2017), S. 21.

In deutlichem Gegensatz zu dieser Kritik steht der Befund, dass vielerorts gerade die Erbschaftsteuer in besonderem Maße mit Umverteilungszwecken in Zusammenhang gebracht wird.¹⁷ Beispielsweise hat die Rechtsphilosophin *Jennifer Bird-Pollan* vor kurzem in einer Reihe von Aufsätzen dargelegt, dass sich aus den drei in den USA verbreitetsten Positionen der politischen Philosophie sämtlich gute Argumente für eine stark umverteilende Besteuerung unentgeltlicher Vermögenstransfers ableiten ließen.¹⁸ Zudem mag man sich generell fragen: Ist nicht das geltende Steuerrecht bereits deswegen ein gigantischer Umverteilungsmechanismus, weil es durch die einkommensteuerliche Progression den Bessergestellten deutlich mehr abverlangt als den ärmeren Mitgliedern der Gesellschaft?

1. Umverteilung durch Steuern: eine Begriffsbestimmung

Teilweise lässt sich dieser Gegensatz dadurch erklären, dass man unter umverteilender Besteuerung durchaus Verschiedenes verstehen kann.

Ausgangspunkt ist zunächst der Begriff der Umverteilung. Als Umverteilung lässt sich ganz allgemein jede Veränderung einer anfänglichen Verteilung von Gütern durch staatliche Maßnahmen bezeichnen. Dabei wird in aller Regel die Richtung dieser Veränderung mitgedacht, nämlich von oben nach unten.

Anknüpfend hieran könnte man unter Umverteilung durch Steuern jede sekundäre Verteilung zugunsten der Schwachen zu Lasten der Starken durch das Steuerrecht verstehen.¹⁹ Dieser Ansatz wählt als Anfangsverteilung und damit als Bezugspunkt für die Beurteilung der umverteilenden Wirkung von Steuern die Güterverteilung vor Steuern. Auf seiner Basis wird man schnell mit der Feststellung bei der Hand sein, dass das Steuersystem permanent und allerorten umverteilt.

Ähnlich fällt das Urteil auch aus, wenn man unter Umverteilung jede Situation versteht, in der sich Input und Output im Verhältnis Bürger-Staat nicht decken.²⁰ Dieser Ansatz rekurriert auf das Äquivalenzprinzip. Als Referenzpunkt für die Bewertung der umverteilenden Wirkung des Steuersystems dient ihm der Vor-Steuer-Zustand zuzüglich der vom Staat erlangten Vorteile und abzüglich eines individuellen Beitrags für diese Vorteile, der nach dem Prinzip der Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung bemessen ist.

Keiner dieser beiden Ansätze bietet sich allerdings an, wenn man der Frage nach der Legitimation umverteilender Besteuerung speziell mit Blick auf die Zielsetzung nachgehen möchte, materielle Ungleichheiten in der Gesellschaft auszugleichen.

Denn der erstgenannte Ansatz deutet sämtliche Unterschiede in der nominalen Steuerbelastung mehr oder weniger begüterter Personen als Umverteilung. Er verdeckt damit, dass es viele Gründe für steuerliche Belastungsdifferenzen gibt, die nichts mit dem Ziel zu tun haben, die Schere zwischen Arm und Reich ein Stück weit zu schließen. Beispielsweise kann, wie so gleich näher zu erörtern sein wird, bereits das Leitbild einer möglichst gleichheitsgerechten Besteuerung erhebliche Unterschiede rechtfertigen.

Der zweitgenannte Ansatz berücksichtigt bei der Wahl des Referenzpunktes zwar bereits bestimmte Belastungsunterschiede, die sich auf einen solchen Grund zurückführen lassen, nämlich auf das Äquivalenzprinzip. Doch dieser Maßstab ist fragwürdig. Denn heutzutage wird das Äquivalenzprinzip kaum noch als allgemeine Richtschnur der Lastenverteilung im Steuerrecht gehandelt. Diesen Platz nimmt vielmehr die Zielvorstellung der Besteuerungsgleichheit ein. Ihr zufolge sollte der allgemeine staatliche Finanzbedarf möglichst gleichmäßig auf die Steuerpflichtigen umgelegt werden, ohne dass es darauf ankäme, welchen konkreten Nutzen der Einzelne aus den durch Steuern finanzierten Institutionen zieht.

Weil dieser Maßstab weitgehend konsentiert ist, ist es sinnvoll, für die Wahl des Referenzpunktes im vorliegenden Zusammenhang auf ihn zurückzugreifen. Die Frage nach der Legitimation steuerlicher Umverteilung soll hier also bezogen auf eine Anfangsverteilung steuerlicher Lasten betrachtet werden, die sich am Leitbild der Besteuerungsgleichheit orientiert. Denn für eine solche Verteilung ist die Legitimationsfrage ja bereits durch das Gleichheitsprinzip beantwortet. Daher kommt es insoweit nicht darauf an, ob und wie sich eine Steuerpolitik rechtfertigen lässt, die speziell auf die Nivellierung von Einkommens- oder Vermögensunterschieden in einer Gesellschaft abzielt.

Ausgehend hiervon hängt die Frage, welchen steuerlichen Regeln man umverteilenden Charakter beimisst, ganz maßgeblich davon ab, was man als die gleichheitsgerechte Regelbesteuerung ansieht. Zu dieser Frage lassen sich unterschiedliche Positionen vertreten.²¹ Wird Gleichheit durch eine Pauschalsteuer verkörpert, in der jeder nominell den gleichen Betrag zu entrichten hat? Werden die Steuerpflichtigen in der Einkommensteuer dadurch gleich belastet, dass jeder den gleichen Anteil seines Einkommens abgeben muss, ist also die Proportionalität der richtige Maßstab? Oder verlangt das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass das Steuersystem jedem annähernd das gleiche Opfer abverlangt?²² Geht man von diesem Grundsatz der Opfergleichheit aus, so kann man ange-

17 S. etwa *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten „Einkommensungleichheit und soziale Mobilität“ (2017), S. 39; *Weber-Grellet*, BB 2015, 1367, 1368; *ders.*, Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), S. 95; *Alstott*, 121 Harvard Law Review 469 (2007–2008); *Beckert*, Unverdiertes Vermögen (2004), S. 199 ff. Der Gedanke findet sich bereits bei *Mill*, Principles of Political Economy Bd. II (1848), S. 354.

18 *Bird-Pollan*, 59 Wayne Law Review 713 (2013); *dies.*, 66 Maine Law Review 1 (2013–2014); *dies.*, 69 Arkansas Law Review 695 (2016–2017); *dies.*, Boston College Law Review 57 (2016), 859 ff.

19 So etwa bei *Eckhoff*, StuW 2016, 207, 222; ähnlich auch *Bareis*, DStR 2010, 565, 567, der sozialstaatlich motivierte Umverteilung immer dann annehmen möchte, wenn eine Steuer vom Neutralitätsgebot („leave them as you find them“) abweicht.

20 Vgl. *Jachmann*, StuW 1998, 293, 294, die insofern von „Umverteilung im rein ökonomischen, wertneutralen Sinne“ spricht.

21 S. hierzu im Überblick *Fried*, 2 Chapman Law Review 157, 187 ff. (1999).

22 S. *Mill*, Principles of Political Economy Bd. II (1848), S. 348.

sichts des abnehmenden Grenznutzens von Geld jedenfalls einen proportionalen, aber wohl auch einen progressiven Anstieg der Steuerlast rechtfertigen.²³ Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn man auf Basis eines utilitaristischen Kalküls jedem das gleiche marginale Opfer abverlangen möchte, damit der Gesamtwohlfahrtsverlust durch Steuern minimiert wird.²⁴ Diese Überlegung rechtfertigt für sich genommen – klammert man mögliche negative Leistungsanreize einmal aus – eine extrem progressive Besteuerung.

Für erhebliche nominelle Belastungsunterschiede zwischen wirtschaftlich Besser- und Schlechtergestellten lassen sich neben opfertheoretischen Überlegungen auch noch weitere Argumente anführen, die nichts mit dem Ziel zu tun haben, die Schere zwischen Arm und Reich ein Stück weit zu schließen. So rechtfertigen etwa *Liam Murphy* und *Thomas Nagel* eine gewisse Progression mit der Überlegung, Angehörige einkommensstärkerer Schichten hätten in aller Regel höhere Reservationspreise für bestimmte öffentliche Güter als die Bezieher niedrigerer Einkommen.²⁵ In einem Steuersystem wie dem unsrigen, in dem ein wesentlicher Teil des öffentlichen Finanzbedarfs durch die Umsatzsteuer gedeckt wird, mag man außerdem argumentieren, dass progressive Ertragsteuern einen gewissen Ausgleich für die degressive Wirkung anderer Steuerarten darstellen.

Welchen Stellenwert man den verschiedenen Argumenten auch immer einräumen möchte, sie verdeutlichen jedenfalls eines: Es gibt eine Reihe guter Gründe dafür, nicht jede Mehrbelastung höherer Einkommen oder Vermögen als steuerliche Umverteilung zu qualifizieren.

Konkretisiert man diesen Gedanken für die Maßstäbe unserer eigenen Steuerrechtsordnung, so liegt es nahe, den Begriff der steuerlichen Umverteilung unter Bezugnahme auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu bestimmen.²⁶ Dann könnte man mit *Fritz Neumark* formu-

lieren, dass eine Umverteilung durch Steuern immer dann vorliegt, wenn „die interindividuelle Verteilung der Steuerlasten über das zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes erforderliche Maß hinaus einen progressiven Verlauf nimmt, um auf diese Weise eine [...] Redistribution von Einkommen und Vermögen zu erreichen, und zwar im Sinne einer Verringerung der Unterschiede in der durch Marktmechanismus und Marktmacht herbeigeführten primären Verteilung.“²⁷

2. Das Steuersystem – ein Instrument der Umverteilung?

Nach dieser Eingrenzung des Themas stellt sich nun die Frage, was von den Argumenten zu halten ist, die speziell gegen einen Einsatz *des Steuerrechts* zur Verwirklichung sozialstaatlich motivierter Umverteilung vorgebracht werden, wie ihn das Sondervotum zur Erbschaftsteuer im Blick hat.

a) Steuerliche Umverteilung und Non-Affektationsprinzip

Ein wesentlicher Einwand beruht auf dem Non-Affektationsprinzip. Steuern fließen in den allgemeinen Haushalt; sie sind *per definitionem* nicht zweckgebunden. Dann aber, so die Überlegung, ist es auch nicht zulässig, den steuerlichen Zugriff innerhalb einer bestimmten Steuerart wie die Erbschaftsteuer unmittelbar dem sozialstaatlichen Zweck zuzuordnen, Vermögen zugunsten ärmerer Bevölkerungsschichten umzuverteilen.²⁸ Ergänzt wird diese Kritik durch den Hinweis auf die Zielrichtung des Sozialstaatsprinzips. Konkrete Vorgaben für den Gesetzgeber ließen sich diesem Prinzip nur im Hinblick auf staatliches Leisten entnehmen, also auf die Ausgabenseite – hier sichert es in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG insbesondere das menschenwürdige Existenzminimum²⁹ –, nicht aber im Hinblick auf die Einnahmenseite.³⁰

23 S. die Überlegungen bei *Edgeworth*, *The Pure Theory of Taxation*, Wiederabdruck in: *Edgeworth*, *Papers Relating to Political Economy* (1897/1925), S. 63, 107 ff.; *Seligman*, *9 American Economic Association Quarterly* 1, 210 ff. (1908); *Musgrave*, *The Theory of Public Finance* (1959), S. 95 ff. Aus verfassungsrechtlicher Sicht vgl. BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 68; Die Gleichheit verlange, „dass im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere“; anders aber BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 116 ff.

24 *Edgeworth*, *The Pure Theory of Taxation*, Wiederabdruck in *Edgeworth*, *Papers Relating to Political Economy* (1897/1925), S. 63, 103.

25 *Murphy/Nagel*, *The Myth of Ownership* (2002), S. 83 ff.

26 Ebenso *Jachmann*, *StuW* 1998, 293, 294.

27 *Neumark*, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik* (1970), S. 195. Unter dem „zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes erforderlichen Maß“ ist dabei nicht die Untergrenze zu verstehen, die das Grundgesetz dem Gesetzgeber für die Besteuerung der Besserverdienenden vorgibt und die etwa eine degressive Besteuerung verbietet (s. BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, 141 ff.). Denn die Verfassung gibt kein trennscharfes Leistungsfähigkeitskriterium vor; sie zieht nur einen Rahmen, innerhalb dessen es dem de-

mokratisch legitimierten Gesetzgeber obliegt, zu konkretisieren, was „Leistungsfähigkeit“ in unserer Steuerrechtsordnung bedeutet. Im vorliegenden Kontext kommt es nicht darauf an, wo die Grenzen dieses Rahmens liegen, sondern darauf, ob sich eine bestimmte Verteilung der Steuerlasten insgesamt auf den Gedanken der Leistungsfähigkeit und damit letztlich auf die Besteuerungsgleichheit zurückführen lässt oder ob auf zusätzliche (Umverteilungs-)Zwecke zurückgegriffen werden muss, um sie zu legitimieren. Daher ist es in diesem Zusammenhang auch unerheblich, ob das verfassungsrechtliche Prinzip der Belastungsgleichheit im Steuerrecht tatsächlich eine progressive Einkommensbesteuerung fordert (in diesem Sinne BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 68) oder ob der Gesetzgeber sich auch für andere Tarifverläufe entscheiden könnte (in diesem Sinne BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 117).

28 *Mellinghoff*, Mündlicher Diskussionsbeitrag auf dem ifst FORUM vom 30.5.2017 zum Thema „Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems?“, vgl. *Nayin*, ifst-Schrift 519 (2017), S. 21.

29 S. nur *Zacher* in *Isensee/Kirchhof*, *Handbuch des Staatsrechts* Bd. II³ (2004), 659, 683 ff.

30 S. die Kritik bei *Sachs*, *NJW* 2015, 601, 604. Zur „Ungewissheit des sozialen Staatsziels“ weiterführend *Zacher* in *Isensee/Kirchhof*, *Handbuch des Staatsrechts* Bd. II³ (2004), S. 659, 737 f.

An diesen Überlegungen ist sicherlich richtig, dass das Sondervotum zur Erbschaftsteuer den Sozialstaatsgedanken aus einer ungewohnten Perspektive betrachtet. Ihm geht es nicht in erster Linie um den unteren Rand der Einkommens- und Vermögensverteilung und damit um die Frage, ob der Staat für die am wenigsten Begüterten mehr leisten müsste. Es geht ihm vielmehr um die Spreizung der Schere zwischen Arm und Reich als solche, unabhängig davon, ob der untere Rand dieser Schere durch das Transfersystem hinreichend abgesichert ist. Im Gegenteil: Im spezifischen Kontext der Erbschaftsteuer gerät naturgemäß primär der obere Rand der Schere in den Blick.

Was die Zielsetzung des Sozialstaatsprinzips anbelangt, liegt hierin ein Perspektivwechsel von unten nach oben.³¹ Er führt automatisch zu einem weiteren Perspektivwechsel, und zwar von der Ausgaben- auf die Einnahmenseite. Dieser Perspektivwechsel ist folgerichtig, wenn sich das legitime Anliegen umverteiler Politik nicht darin erschöpft, den Armen ein menschenwürdiges Dasein zu sichern, sondern darüber hinaus auch darauf gerichtet ist, einer zunehmenden Ungleichheit in unserer Gesellschaft entgegenzuwirken. Er spiegelt auch den Schwerpunkt der aktuellen Debatte zum Thema Umverteilung wider. Denn thematisiert wird derzeit weniger die Frage, ob unser leistender Sozialstaat zu schwach ist, sondern eher das Problem der Entstehung einer Schicht von Reichen, die über Generationen Vermögen akkumuliert und sich mehr und mehr von „Otto Normalverbraucher“ entfernt.

Vollzieht man diesen Perspektivwechsel, so verliert das Argument, sozialstaatlich motivierte Umverteilung habe mit Steuerrecht nichts zu tun, jede Überzeugungskraft. Vielmehr kann man umgekehrt sogar sagen: Einer als problematisch wahrgenommenen Spreizung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse in einer Gesellschaft lässt sich von staatlicher Seite mit dem Instrument der Steuer wohl am ehesten beikommen.

Da die Legitimationsfrage hier weitgehend unabhängig von den rechtlichen Rahmenbedingungen erörtert werden soll, kann an dieser Stelle offen bleiben, ob sich der Rückgriff auf das Sozialstaatsprinzip aus *verfassungsdogmatischer* Sicht halten lässt oder ob die Verfasser des Sondervotums, wie teilweise kritisiert wird, hier Rechtspolitik statt Juristerei betreiben.³² Im vorliegenden Kontext genügt die folgende Feststellung: Das Argument, das Steuerrecht könne schon wegen des Non-Affektationsprinzips nicht als Instrument der Umverteilung angesehen werden, verengt den Blick in nicht überzeugender Weise auf das Leistungselement staatlicher Umverteilung. Wenn es gute Gründe für ei-

ne sozialstaatlich motivierte Politik gibt, die neben der Garantie des Existenzminimums auch auf die Begrenzung der Einkommens- und Vermögensunterschiede in der Gesellschaft abzielt, dann liegt ein Einsatz des Steuerrechts für die Zwecke dieser Politik im Gegenteil sogar außerordentlich nahe.

Als Zwischenfazit lässt sich an dieser Stelle demnach formulieren: Wenn es legitim ist, zur Reduzierung von Ungleichheit von Reich zu Arm umzuverteilen, dann ist auch der Einsatz des Steuerrechts zu diesem Zweck legitim.

b) Rechtlicher Zwang und freiwilliges Geben

Colorandi causa sei am Rande eine Debatte erwähnt, die vor einigen Jahren die Feuilletons der deutschen Zeitungslandschaft in Aufruhr gebracht hat: die Diskussion um die sogenannte „Revolution der gebenden Hand“. Der für seine Liebe zur Zuspitzung bekannte Karlsruher Philosoph *Peter Sloterdijk* hat damals in einem FAZ-Artikel die Versklavung der Leistungsträger durch das gegenwärtige System beklagt, in dem die Unproduktiven zunehmend auf Kosten der Produktiven lebten, und eine sozialpsychologische Neuerung der Gesellschaft angeregt. Hierbei sollten die Zwangssteuern in freiwillige „Geschenke an die Allgemeinheit“ umgewandelt werden.³³

Dass dieser Vorschlag sich in der vorgetragenen Radikalität gewiss nicht praktisch umsetzen ließe, muss man in einer steuerrechtlichen Fachzeitschrift nicht weiter begründen. Entkleidet man *Sloterdijks* Gedanken allerdings ihrer Radikalität, so kommt durchaus ein bedenkenswerter Kern zum Vorschein: die Frage nach der Rolle freiwilliger Umverteilung im Verhältnis zur zwangsweisen Umverteilung durch Steuern. Hier können Ergebnisse ökonomischer Forschung zum sogenannten *crowding-out* intrinsischer Motive durch rechtliche Normierung oder durch die Drohung mit rechtlichem Zwang³⁴ durchaus Überlegungen dazu anregen, welche Möglichkeiten sich im Institutionendesign bieten, um die freiwillige Bereitschaft der Wohlhabenden zum Geben zu fördern.

Bevor man allerdings das US-amerikanische Vorbild der Spender- und Stiftergesellschaft preist und staatliche Umverteilung durch Steuern als inferiore, aber möglicherweise unvermeidbare *second best*-Lösung abqualifiziert, muss man eines bedenken: Jede Verschiebung von staatlicher zu freiwilliger Umverteilung bedeutet gleichzeitig einen Wechsel derjenigen Instanz, die über die Richtung und die Art und Weise von Umverteilung entscheidet. Auch um einen zu großen Einfluss der Wohlhabenden auf die Auswahl förderungswürdiger Einrichtungen oder leistungsberech-

31 S. zu diesen beiden Perspektiven des Sozialstaatsprinzips auch *Bryde* in FS Zezschwitz (2005), S. 321, 330.

32 S. die Kritik bei *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 7; *Sachs*, NJW 2015, 601, 604; *Heinz*, FuR 2015, 150, 151 („politische Ideologie“).

33 S. *Sloterdijk*, Die Revolution der gebenden Hand, FAZ v. 13.6.2009. Zur sich daran anschließenden Debatte s. *Rehmann/Wagner*, (Hrsg.), Angriff der Leistungsträger? (2010); *Sloterdijk*, Die nehmende Hand und die gebende Seite² (2013).

34 S. allgemein zum *crowding-out* intrinsischer Motive durch äußerliche Anreize *Bénabou/Tirole*, 96 American Economic Review 1652 (2006). Interessante Einsichten im steuerrechtlichen Kontext vermitteln *Boyer/Dwenger/Rinke*, 144 Journal of Public Economics 140 (2016), und *Dwenger/Kleven/Rasul u.a.*, 8(3) American Economic Journal: Economic Policy 203 (2016), zu zwei Feldexperimenten zum bayerischen Kirchgeld, bei denen sich nur sehr begrenzte *crowding-out*-Effekte feststellen ließen.

tigter Personen zu vermeiden, ist die Steuer daher als Instrument der Umverteilung unverzichtbar.³⁵

III. Umverteilung durch Steuern?

Im zweiten Hauptteil dieses Beitrags wird es nun um Argumente gehen, die dafür oder dagegen sprechen, die Besteuerung jedenfalls auch am Ziel einer Umverteilung zwischen Reich und Arm auszurichten.

Von vornherein ausgeklammert bleibt dabei die Frage nach der Legitimation einer Politik, die jedem Mitglied der Gesellschaft aus Steuermitteln ein menschenwürdiges Existenzminimum garantiert. Denn zum einen scheint dieser Aspekt von Umverteilung als politisches Ziel jedenfalls in unserer Gesellschaft allgemein akzeptiert zu sein, ebenso wie seine sozialetische Rechtfertigung. Zum anderen und vor allem hat er bei näherer Betrachtung mit einer steuerlichen Umverteilung im oben (II.1.) definierten Sinne nur wenig zu tun. Denn verlangt die soziale Gerechtigkeit, sämtlichen Mitgliedern einer Gesellschaft aus staatlichen Mitteln eine menschenwürdige Existenz zu sichern, so sagt dies noch nichts darüber aus, wie sich der Staat die hierfür erforderlichen Mittel beschaffen sollte. Ohne weiteres ist ein Steuer- und Transfersystem denkbar, das sich auf der Einnahmenseite strikt nach der in der jeweiligen Gesellschaft vorherrschenden Vorstellung von Besteuerungsgleichheit richtet und gleichzeitig auf der Ausgabenseite Transferleistungen vorsieht, die ihren Mitgliedern ein menschenwürdiges Dasein garantieren. Die Frage nach der sozialetischen Rechtfertigung der Gewährleistung eines Existenzminimums ist also unabhängig von der Frage, ob über den Maßstab der Besteuerungsgleichheit hinaus eine progressive Besteuerung mit dem Ziel gerechtfertigt werden kann, insgesamt eine ausgeglichene Einkommens- und Vermögensverteilung herzustellen. Nur um diese Frage geht es aber im vorliegenden Beitrag.

Umverteilende Besteuerung in diesem Sinne lässt sich dann rechtfertigen, wenn es gute Gründe dafür gibt, den Besserverdienenden und/oder den Vermögenden etwas wegzunehmen und es den weniger Begüterten zu geben, um die Einkommens- und/oder die Vermögensungleichheit in einer Gesellschaft zu reduzieren.

1. Das Thema Umverteilung zwischen Philosophie und Ökonomie

In der politischen und gesellschaftlichen Debatte berufen sich die Befürworter steuerlicher Umverteilung häufig auf sozialetische Argumente. Die bestehende Ungleichheit in der Gesellschaft wird als ungerecht gebrandmarkt; ausgleichende Maßnahmen sollen zur Herstellung von mehr Gerechtigkeit dienen.³⁶ Dabei wird nicht immer deutlich, ob es um Vermögensgleichheit, um Einkommensgleichheit, um Chancengleichheit oder um eine andere Form von Gleichheit geht. Oft finden sich außerdem Hinweise auf mögliche unerwünschte Konsequenzen der Ungleichheit, wie sie beispielsweise der Nobelpreisträger *Joseph Stiglitz* in seinem vielbeachteten Werk „*The Price of Inequality*“ von 2012 oder auch die OECD in neueren Publikationen betonen.³⁷ Hierzu zählen soziale Konflikte und Verteilungskämpfe,³⁸ die Entstehung bzw. Zementierung einer Klassengesellschaft,³⁹ negative Auswirkungen auf das Wirtschaftswachstum⁴⁰ oder auch die Gefahr, dass erhebliche wirtschaftliche Ungleichheiten die politischen Einflussmöglichkeiten ärmerer Schichten beeinträchtigen.⁴¹

Die Gegner umverteilender Steuerpolitik berufen sich ebenfalls auf Gerechtigkeitsüberlegungen. Sie sehen durch stark umverteilende Steuern das Privateigentum, die individuelle Freiheit oder das Leistungsprinzip verletzt.⁴² Die Leistungsbereitschaft des Einzelnen steht auch im Fokus einer Argumentation, die auf die Anreizeffekte umverteilender Steuerpolitik verweist und befürchtet, dass eine solche Politik die sogenannten Leistungsträger dazu verleiten würde, ihr Arbeitspensum herunterzufahren, und damit gesamtgesellschaftlich betrachtet Schaden anrichten könnte.⁴³ In diese Kategorie folgenreicherer Argumente, welche die Kosten umverteilender Politik benennen, lassen sich schließlich auch Hinweise auf andere unerwünschte Ausweichbewegungen der Steuerpflichtigen einordnen sowie die Sorge um die Wettbewerbsfähigkeit des jeweiligen Steuersystems.⁴⁴

Versucht man, die verschiedenen Typen von Argumenten an wissenschaftliche Diskurse rückzubinden, so fällt sofort ins Auge, dass sich hier vor allem zwei Disziplinen kreuzen: die Philosophie und die Ökonomie. In der Philosophie wird die Gerechtigkeitsfrage

35 Ein Parallelproblem stellt sich bei der Förderung von Kunst durch Private, s. *Osterloh-Konrad*, KuR 2016, 189, 197, sowie zur US-amerikanischen Diskussion *Feld/O'Hare/Schuster*, *Patrons despite themselves: Taxpayers and Arts Policy*, 1983, S. 156 ff. u. 216.

36 S. nur das Regierungsprogramm der SPD v. 26.6.2017 (Zeit für mehr Gerechtigkeit), insb. S. 52 f.

37 *Stiglitz*, *The Price of Inequality* (2012); *OECD*, *In It Together – Why Less Inequality Benefits All* (2015); *Keeley*, *OECD Insights: Income Inequality* (2015); s. auch *Wilkinson/Pickett*, *The Spirit Level: Why Greater Equality Makes Societies Stronger* (2009).

38 S. etwa *Fratzscher*, *Verteilungskampf* (2016), S. 91 f.

39 *Murphy*, 68 *Tax Law Review* 613, 615 (2015); *Nagel*, 63 *Tax Law Review* 113, 117 f. (2009–2010).

40 *Cingano*, *Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth*, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers* No. 163 (2014).

41 *Stiglitz*, *The Price of Inequality* (2012), S. 83 u. 137; *Fratz-*

scher, *Verteilungskampf* (2016), S. 117 ff.

42 S. etwa *Leisner*, *StuW* 1983, 97 ff., sowie die Analyse des öffentlichen Diskurses um die Erbschaftsteuer bei *Becker/Arndt*, *Unverdientes Vermögen oder illegitimer Eingriff in das Eigentumsrecht*, *MPIfG Discussion Paper* 16/08 (2016), S. 11 f.

43 S. *Riecke*, *Staatliche Umverteilung löst keine Probleme*, *Handelsblatt* v. 14.1.2012; *Hamm*, *Die Umverteilung bremsen*, *FAZ* v. 18.2.2017. Dieser Substitutionseffekt scheint allerdings überschaubar zu sein, s. nur *Saez/Slemrod/Giertz*, 50 *Journal of Economic Literature* 3, 42 (2012); *Slemrod/Bakija*, *Taxing Ourselves* (1996), 106.

44 Zu den denkbaren Kosten von Umverteilung s. im Überblick *Okun*, *Equality and Efficiency* (1974/2015), S. 93 ff., sowie (skeptisch) *Bankman/Griffith*, 75 *California Law Review* 1905, 1918 ff. (1987). Aufschlussreich zu den unterschiedlichen Verhaltenseffekten von Steuern bei Top-Verdienern ist der Beitrag von *Piketty/Saez/Stantcheva*, 6(1) *American Economic Journal: Economic Policy* 230 (2014).

ge diskutiert; in der ökonomischen Forschung geht es in erster Linie um die realen oder prognostizierten Effekte bestimmter staatlicher Maßnahmen oder gesellschaftlicher Entwicklungen.⁴⁵

Die Existenz dieser beiden (inzwischen)⁴⁶ weitgehend unverbundenen wissenschaftlichen Diskurse zum Thema Umverteilung wirft die Frage nach dem Verhältnis der beiden ihnen zuordenbaren, grundlegend verschiedenen Typen von Argumenten auf, die in der politischen und gesellschaftlichen Diskussion geläufig sind. Wie können Argumente in einer Debatte gegeneinander abgewogen werden, in der einerseits sozial-ethische Grundprinzipien in Stellung gebracht werden, während andererseits auf die möglichen ökonomischen Auswirkungen einer bestimmten Politik verwiesen wird?

Kommensurabel werden die verschiedenen Argumentationstypen, wenn man sich vergegenwärtigt, dass auch der Verweis auf die ökonomischen Konsequenzen einer Politik erst dann eine Bewertung dieser Politik ermöglicht, wenn man sich auf ein Kriterium für diese Bewertung verständigt hat.⁴⁷ So wird beispielsweise aus der Aussage, stark progressive Tarifverläufe hemmten die Anstrengungsbereitschaft sogenannter Leistungsträger, ein Argument erst mithilfe eines normativen Maßstabes, der diesen Effekt als unerwünscht erscheinen lässt.

Die Frage nach der Legitimation steuerlicher Umverteilung ist also zunächst einmal eine Frage nach dem normativen Standard für die Bewertung sozialer Ordnungen. Erst wenn man hierüber Klarheit gewonnen hat, wird es möglich, von Erkenntnissen über die mutmaßlichen wirtschaftlichen Konsequenzen einer Politik zu

einer Bewertung dieser Politik zu gelangen. Dementsprechend liegt der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen auf Argumentationslinien aus der politischen Philosophie, die Kandidaten für einen derartigen Standard anbieten.

2. Gerechtigkeit und Umverteilung: Zwei Legitimationsversuche

In der politischen Philosophie stellt sich die Frage nach der Legitimation umverteilender Politik im Rahmen einer Theorie sozialer Gerechtigkeit. Die naheliegende Annahme, eine bestimmte Gerechtigkeitskonzeption sei umso „umverteilungsaffiner“, je mehr sie den Wert der Gleichheit in den Vordergrund rückt, erweist sich dabei allenfalls *grasso modo* als zutreffend. Im Detail lassen sich auch zwischen egalitaristischen Theorien große Unterschiede feststellen. Denn in welchem Umfang umverteilende Maßnahmen als gerecht beurteilt werden, hängt wesentlich davon ab, welcher Maßstab als Bezugspunkt des Gleichheitsgedankens fungiert. Dies soll im Folgenden anhand der Theorien von *John Rawls* und *Ronald Dworkin* illustriert werden.⁴⁸

a) Umverteilung im Dienste der Freiheit: John Rawls

John Rawls Buch „*A Theory of Justice*“ aus den 1970er Jahren⁴⁹ ist eines der einflussreichsten Werke der neueren politischen Philosophie. *Rawls* ist Vertragstheoretiker. Er reiht sich damit ein in die lange Tradition neuzeitlicher Vertreter der politischen Philosophie, die für die Legitimation einer politischen Ordnung auf den Gedanken ihrer Zustimmungsfähigkeit zurückgreifen.⁵⁰ Bei *Rawls* dient der Vertragsgedanke dazu,

45 Dieser Satz ist insofern stark vereinfachend, als ein großer Teil der ökonomischen Literatur durchaus Politikempfehlungen ausspricht und damit nicht nur reine Wenn-Dann-Aussagen trifft, sondern derartige Aussagen mit normativen Annahmen verknüpft, auch wenn letztere häufig nicht explizit gemacht werden (s. hierzu *Eckhoff*, *StuW* 2016, 207, 218 ff.). Es würde aber die Grenzen dieses Beitrags sprengen, sich vertieft mit diesen impliziten normativen Annahmen auseinanderzusetzen, insbesondere mit dem weit verbreiteten Rückgriff auf utilitaristische Denkmuster in der Ökonomie und mit der nur vermeintlichen Wertneutralität des Effizienzprinzips. Die Aufgabe, mit einer solchen Auseinandersetzung zur Klärung des Verhältnisses zwischen ökonomischer und philosophischer Umverteilungsdebatte beizutragen, bleibt einem späteren Beitrag vorbehalten.

46 Früher lagen Philosophie und Ökonomie hier noch deutlich näher beieinander, s. beispielhaft *Wagner*, *Finanzwissenschaft*² (1880), S. 282 ff., und *Atkinson* in *Parkin/Nobay* (Hrsg.), *Essays in Modern Economics* (1973), S. 90, 105 ff. Geht man historisch noch weiter zurück, so stößt man auf Denker wie *John, Stuart Mill* oder *Adam Smith*, die sich keiner der beiden Disziplinen eindeutig zuordnen lassen. In jüngerer Zeit ist die Verbindung zwischen Philosophie und Ökonomie zunehmend schwerer erkennbar, weil neuere ökonomische Untersuchungen die Frage nach dem normativen Referenzpunkt meist ausklammern. Kritisch zu dieser Entwicklung *Atkinson*, 101(3) *American Economic Review* 157 (2011); aufschlussreich auch *Schefczyk*, *Umverteilung als Legitimationsproblem*² (2005), S. 44 ff., zu dem von ihm als „Normativitätsproblem der Ökonomie“ bezeichneten Phänomen und seinen historischen Wurzeln.

47 Zutreffend *Schefczyk*, *Umverteilung als Legitimations-*

problem² (2005), S. 54: „Implikationenanalyse und Konsequenzenabschätzung kann lediglich einen notwendigen, keinen hinreichenden Teil der Begründung eines normativen Anspruchs bilden. Die Neutralitätsposition [der Ökonomie, *Anm. der Verfasserin*] führt so entweder zu einem rein instrumentell-dezisionistischen Verständnis normativer Ökonomie oder fordert ihre Integration in den umfassenden Zusammenhang der praktischen Philosophie.“ In der Wohlfahrtsökonomie bildet den normativen Referenzpunkt letztlich das jeweils zugrunde gelegte Wohlfahrtsmaß. In seiner Bestimmung liegt der Schnittpunkt zwischen Ökonomie und politischer Philosophie; an dieser Stelle entscheidet sich, wie das „soziale Gute“ bestimmt wird, das es zu optimieren gilt. S. hierzu im steuerlichen Kontext etwa *Tuomala*, *Optimal Income Tax and Redistribution* (1990), S. 21 ff.; *Bankman/Griffith*, 75 *California Law Review* 1905, 1948 ff. (1987).

48 Angesichts der Prävalenz utilitaristischer Kalküle in der Ökonomie mag sich der Leser an dieser Stelle die Frage stellen, weshalb der vorliegende Beitrag ausgerechnet den Utilitarismus als moralphilosophische Position ausklammert. Diese Entscheidung findet ihren Grund u.a. darin, dass sich aus dem Utilitarismus als solchem kaum Folgerungen für die Legitimation steuerlicher Umverteilung ziehen lassen, weil der Begriff des Nutzens (*utility*) sich mit nahezu beliebigem Inhalt füllen lässt (s. hierzu auch im Folgenden unter III.3.).

49 *Rawls*, *A Theory of Justice* (1971).

50 S. etwa *Hobbes*, *Leviathan* (1651), Kap. 17; *Locke*, *The Second Treatise of Government* (1689), § 87 f.; *Rousseau*, *Du Contrat Social* (1762), 1. Buch Kap. 6; *Kant*, *Über den Gemeinspruch: Das mag in der Theorie richtig sein, taugt aber nicht für die Praxis* (1793), Abschnitt II. Ausführlich zur

grundlegende Gerechtigkeitskriterien herzuleiten. Der Vertrag wird unter dem sogenannten *veil of ignorance* geschlossen, d.h. in einem (Ur-)Zustand (*original position*), in dem die Vertragsschließenden weder ihre spätere Position in der Gesellschaft noch ihre individuellen Vorlieben und Fähigkeiten kennen.⁵¹ Rawls ist der Auffassung, dass sich die in dieser Weise ihrer Individualität Beraubten auf zwei Gerechtigkeitsgrundsätze einigen würden. Der erste Grundsatz sichert jeder Person das gleiche Recht auf ein möglichst umfangreiches Portfolio von Grundfreiheiten zu.⁵² Der zweite Grundsatz besagt: „*Social and economic inequalities are to be arranged so that they are both: (a) to the greatest benefit of the least advantaged [...] and (b) attached to offices and positions open to all under conditions of fair equality of opportunity.*“⁵³ Hier findet sich das berühmte *Rawlsianische* Differenzprinzip: Soziale und wirtschaftliche Ungleichheiten sind nur dann zu rechtfertigen, wenn sie dem Wohle der Schwächsten in der Gesellschaft dienen. Deren Wohl gilt es zu maximieren, nicht hingegen die Gesamtwohlfahrt oder den Durchschnittsnutzen. Daher handelt es sich um ein sogenanntes Maximin-Prinzip.

Auf den ersten Blick scheint es, als spreche das Differenzprinzip für umfangreiche staatliche Umverteilung. Jedoch ist es durchaus denkbar, dass sich in einer freiheitlichen Ordnung selbst erhebliche Unterschiede in Einkommen und Vermögen letztlich zum Vorteil der am wenigsten Begüterten auswirken. Inwieweit man hiervon ausgehen wird, hängt unter anderem davon ab, wie stark man auf die positiven wirtschaftlichen Auswirkungen freier Märkte vertrauen kann. Umgekehrt spielt es auch eine Rolle, wie gravierend die negativen Anreizeffekte umverteilender Politik auf die Produktivität ausfallen. In jedem Fall ist es plausibel, dass ein politisches System, dessen Steuer- und Transferapparat in einem solchen Maße umverteilt, dass sich „Leistung nicht mehr lohnt“, im Vergleich zu einem marktwirtschaftlich ausgerichteten System nicht unbedingt bessere Lebensbedingungen für die ärmsten Mitglieder der Gesellschaft garantieren kann.⁵⁴

Rawls selbst hat gegen eine ungleiche Verteilung des Einkommens, die unter den Bedingungen freier und halbwegs effizienter Märkte entsteht, im Grundsatz nichts einzuwenden.⁵⁵ Deutlich skeptischer steht er allerdings erheblichen Vermögensungleichheiten gegenüber. Daher propagiert er als Instrument der Umverteilung vor allem eine progressive Erbschaft- und

Schenkungssteuer.⁵⁶ Hingegen hält er progressive Einkommen- oder Verbrauchsteuern nur als *second best*-Lösungen für angebracht, wenn die anderen Institutionen in einer Gesellschaft die Gerechtigkeitsgrundsätze nicht optimal verwirklichen und deshalb Korrekturen erforderlich erscheinen.⁵⁷

In einer extrem ungleichen Vermögensverteilung sieht Rawls eine Gefahr für die Chancengleichheit und für die Verwirklichung der politischen Freiheiten.⁵⁸ Denn seiner Meinung nach führt ein bestimmter Grad an materieller Ungleichheit selbst dann, wenn ein Rechtssystem formell die gleichen Grundfreiheiten für alle garantiert, zu erheblichen Ungleichheiten im tatsächlichen Wert dieser Freiheiten. So mögen etwa die faktischen Partizipationsmöglichkeiten reicherer und ärmerer Schichten deutlich auseinanderfallen. Außerdem können auch diejenigen Institutionen, die für Chancengleichheit sorgen sollen, ihre Aufgabe nicht mehr zuverlässig erfüllen, wenn die Vermögensunterschiede in der Gesellschaft bestimmte Grenzen überschreiten. Bei steuerlicher Umverteilung geht es Rawls also interessanterweise weniger um die Verwirklichung des Differenzprinzips als um die Verwirklichung des ersten Gerechtigkeitsgrundsatzes, der gleiche Freiheiten für alle postuliert, und um die Chancengleichheit.

In seiner Beschreibung eines Systems, das seinen Gerechtigkeitskriterien genügen würde, differenziert Rawls funktional zwischen verschiedenen Abteilungen (*branches*) der Regierung.⁵⁹ Mit der Verteilungsgerechtigkeit sind primär zwei Abteilungen befasst: zum einen die Transferabteilung, die insbesondere für die Garantie eines menschenwürdigen Existenzminimums zuständig ist,⁶⁰ zum anderen die Verteilungsabteilung, die das Steuersystem auszugestalten hat. Die letztgenannte Abteilung ist für die Erfüllung zweier unterschiedlicher Funktionen der Besteuerung zuständig. Einerseits soll sie den staatlichen Finanzbedarf fair auf die Schultern der Steuerpflichtigen verteilen, andererseits aber auch einer Spreizung der Schere zwischen Reich und Arm entgegenwirken. Diese Differenzierung basiert letztlich auf demselben Gedanken wie das hier vorgeschlagene Verständnis steuerlicher Umverteilung, das von einer gleichheitsgerechten Besteuerung als Anfangsverteilung ausgeht.⁶¹ Ihr liegt die Überlegung zugrunde, dass es für Fragen der sozialetischen Legitimation der Besteuerung sinnvoll ist, die Ziele der Herstellung von Belastungsgleichheit und der

Vertragstheorie s. *Kersting*, Die politische Philosophie des Gesellschaftsvertrags (1996).

51 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 24 (S. 136 ff.).

52 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 11 (S. 60) u. § 48 (S. 302).

53 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 46 (S. 302).

54 Dieses Anreizargument zur Rechtfertigung von Ungleichheit basiert auf der Annahme, dass die Individuen am Markt als rationale (Eigen-)Nutzenmaximierer agieren und dass ihre Anstrengungsbereitschaft positiv korreliert ist mit ihrem relativ zu anderen erzielten Einkommen. Hier besteht ein gewisses Spannungsverhältnis zum Differenzprinzip: Ist es konsistent, wenn eine Person dieses Prinzip als fundamentalen Gerechtigkeitsgrundsatz anerkennt, gleichzeitig aber nur bei besserer Bezahlung zu Leistungen bereit ist, welche die Situation des schwächsten Mitglieds der Gesellschaft verbessern? S. hierzu *Cohen*, If You're an

Egalitarian, How Come You're So Rich? (2000), S. 123 ff. Weiterführend zu Widersprüchen zwischen individuellem Antrieb und moralischer bzw. politischer Haltung in Umverteilungsfragen *Tullock*, 9 *Western Economic Journal* 379 (1971); zur Diskussion über das Verhältnis zwischen individueller und institutioneller Gerechtigkeit *Murphy*, 27 *Philosophy & Public Affairs* 251 (1998).

55 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 277).

56 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 278 f.).

57 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 279).

58 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 278).

59 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 274 ff.).

60 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 43 (S. 276); in der deutschen Übersetzung von *Vetter*, 10. Aufl. 1998, heißt sie missverständlich „Umverteilungsabteilung“, s. dort S. 310.

61 S.o. unter II.1.

Nivellierung von Vermögens- oder Einkommensungleichheiten in der Gesellschaft klar auseinanderzuhalten.

Der *Rawlsianische* Gedanke einer Umverteilung um der Freiheit und Chancengleichheit willen ist überzeugend. Ihn greift auch das Sondervotum zur Erbschaftsteuerentscheidung auf. Seine Verfasser beurteilen ebenfalls nicht die ungleiche Verteilung materieller Ressourcen für sich genommen als ungerecht. Vielmehr geht es ihnen um die Gefahr, dass durch eine zunehmende Ungleichheit „die Chancen auf gesellschaftliche wie politische Teilhabe auseinanderdriften und sich so letztlich Einfluss und Macht zunehmend unabhängig von individueller Leistung verfestigen und an Herkunft gebunden sind“.⁶²

Wie real diese Gefahr ist, belegt eine vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales in Auftrag gegebene Studie aus dem vergangenen Jahr, die zu dem Ergebnis kommt, dass politische Entscheidungen mit wesentlich höherer Wahrscheinlichkeit mit den Einstellungen höherer Einkommensgruppen übereinstimmen als mit denjenigen niedrigerer Einkommensgruppen.⁶³ Derartige Aussagen waren zunächst auch Bestandteil der Entwürfe für den 5. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung von 2017; sie wurden aber im Abstimmungsprozess zwischen den Ministerien deutlich abgeschwächt. Gestrichen wurde u.a. der folgende Satz: „Die Wahrscheinlichkeit für eine Politikveränderung ist wesentlich höher, wenn diese Politikveränderung von einer großen Anzahl von Menschen mit höherem Einkommen unterstützt wird“.⁶⁴

b) Umverteilung zum Ausgleich unverschuldeter Nachteile: Ronald Dworkin

Ronald Dworkin stellt ins Zentrum seiner Theorie der Verteilungsgerechtigkeit⁶⁵ eine Differenzierung, die in der *Rawlsianischen* Konzeption keine wesentliche Rolle spielt: Die Unterscheidung zwischen verschiedenen Ursachen materieller Ungleichheit.

Auch Dworkin operiert in seinen Überlegungen mit einem Gedankenexperiment, das von einer Art Urzustand ausgeht. Er stellt sich die Gründung einer Gesellschaft unter Schiffbrüchigen auf einer unbewohnten

Insel vor.⁶⁶ Dort gibt es eine bestimmte Menge unterschiedlicher materieller Güter, die unter den Ankömmlingen gerecht verteilt werden sollen. Auf den ersten Blick könnte man meinen, man müsse hierfür einfach (unterstellt, dies sei möglich) die Ressourcen in identische Bündel aufteilen. Dagegen spricht aber, dass die Schiffbrüchigen unterschiedliche Präferenzen und unterschiedliche Lebenspläne haben.⁶⁷ Was für den einen erheblichen Wert aufweist, kann für den anderen daher ganz wertlos sein. Infolgedessen muss nach einem besseren Verteilungsverfahren gesucht werden. Dieses Verfahren soll die unterschiedlichen Wünsche der Schiffbrüchigen berücksichtigen und gleichzeitig zu einem Zustand führen, in dem keiner den anderen um sein Bündel an Ressourcen beneidet.⁶⁸ Dieses Kriterium, das Dworkin zufolge eine gerechte Ressourcenverteilung auszeichnet, nennt er den *envy test*.⁶⁹

Für die Ausgestaltung des gesuchten Verfahrens bietet es sich an, auf einen Marktmechanismus zurückzugreifen, weil dieser die Individuen dazu bringt, ihre Präferenzen zu offenbaren, und im Idealfall zur optimalen Güterallokation führt. Dementsprechend schlägt Dworkin vor, die Ressourcen in einer Art Auktion zu verteilen, in der jeder Schiffbrüchige auf jeden Gegenstand bieten kann, wobei jedem anfangs die gleiche Menge einer für diese Zwecke eingeführten Währung (etwa Muscheln) zur Verfügung steht.⁷⁰

Eine solche Auktion führt zu einer Anfangsverteilung, die dem *envy test* genügt. Überlässt man die in dieser Weise konstituierte Gesellschaft allerdings danach dem freien Spiel der Kräfte, so wird sich bald eine Situation einstellen, in welcher der eine dem anderen sein Bündel an Ressourcen neidet; sei es, weil dieser andere ein größeres Talent bei der Herstellung gefragter Güter aufweist, sei es, weil glückliche oder unglückliche Zufälle die Verteilung beeinflussen haben, sei es schließlich, weil der Begüterte mehr gearbeitet und der Ärmere mehr Freizeit genossen hat.⁷¹ Es stellt sich deshalb die Frage, ob die nunmehr entstandene Verteilung korrigiert werden muss, weil sie den *envy test* nicht mehr erfüllt.

An dieser Stelle kommt der Gedanke des Verdienstes ins Spiel. Dworkin zufolge erfordert es das Ideal einer gleichmäßigen Ressourcenverteilung, zwischen ver-

62 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 254. Zur Gefährdung der Demokratie durch erhebliche Vermögensungleichheiten s. Axer, VVDStRL 68 (2009), 177, 187 ff., dort auch zur Bedeutung der materiellen Voraussetzungen für die Ausübung formal gleicher Freiheiten (ebd., 190 ff.); Bryde in FS Zezschwitz (2005), S. 321, 332; Avi-Yonah, 111 Yale Law Journal, 1412 f. (2001–2002); sowie jüngst Weber-Grellet, BB 2015, 1367, 1368, mit vehementer Kritik an der Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG v. 17.12.2014. Den hohen verfassungsrechtlichen Wert gleicher Einflussnahmemöglichkeiten der Bürger im Vorfeld der politischen Willensbildung betont auch das erste Parteispendenurteil des Bundesverfassungsgerichts, s. BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 68. Dort meint das Gericht allerdings, der Gesetzgeber dürfe zwar einerseits nicht durch gesetzliche Bestimmungen zu einer Privilegierung finanzkräftigerer Bürger beitragen, sei aber andererseits auch nicht dazu verpflichtet, „faktisch vorhandene, unterschiedliche Möglichkeiten der Einflußnahme“ auszugleichen (s. ebd.). Das Sondervotum geht insofern einen Schritt weiter, als es eine Pflicht

des Staates postuliert, auch rein faktischen Unterschieden entgegenzuwirken, wenn diese allzu gravierend werden.

63 Elsässer/Hense/Schäfer, Systematisch verzerrte Entscheidungen? Die Responsivität der deutschen Politik von 1998 bis 2015 (2016), unter 5.

64 S. Öchsner, Regierung strich heikle Passagen aus Armutsbericht, SZ v. 14.12.2016.

65 Grundlegend Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000). Für eine Untersuchung der Implikationen der *Dworkinschen* Theorie für die Besteuerung s. Duff, *Tax Policy and the Virtuous Sovereign: Dworkinian Equality and Redistributive Taxation* (2016), Allard Research Commons Faculty Publications (Working Paper).

66 Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000), S. 66.

67 Hier liegt ein wichtiger Unterschied zwischen *Dworkins* Urzustand und *Rawls' original position*, in der niemand um seine individuellen Ziele und Vorlieben weiß.

68 S. Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000), S. 67.

69 Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000), S. 67.

70 Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000), S. 68.

71 Dworkin, *Sovereign Virtue* (2000), S. 73.

schiedenen Ursachen der sukzessive entstehenden Ungleichheiten zu unterscheiden. Grundlegendes Differenzierungskriterium ist dabei, ob die Betroffenen für ihre Situation verantwortlich sind oder nicht, und zwar in positiver wie auch in negativer Hinsicht. Daher unterscheidet *Dworkin* zwischen willentlich eingegangenen Risiken, die bei ihrer Verwirklichung grundsätzlich keinen Ausgleich rechtfertigen, und Schicksalsschlägen (*brute luck*), deren Effekte bis zu einem gewissen Grad neutralisiert werden sollten.⁷² Auf derselben Linie liegt es, dass er in der Tatsache, dass Talent und Begabung unter den Mitgliedern einer Gesellschaft unterschiedlich verteilt sind, keinen rechtfertigenden Grund für Ungleichheiten im Einkommen oder Vermögen sieht, wohl aber in dem Umstand, dass sich verschiedene Individuen unterschiedlich stark anstrengen und unterschiedlich viel arbeiten.⁷³

Das Ideal einer gleichmäßigen Verteilung von Ressourcen bedeutet für *Dworkin* also zweierlei: zum einen eine gleichmäßige Anfangsverteilung, zum anderen eine sukzessive Korrektur unverschuldeter Nachteile. Umverteilung legitimiert sich seiner Auffassung nach durch das Ziel, die Auswirkungen glücklicher oder unglücklicher Umständen auszugleichen. Hingegen hält er es nicht für gerechtfertigt, Ungleichheiten zu nivellieren, die sich auf freie Entscheidungen zurückführen lassen.⁷⁴

Der Mechanismus, der den Ausgleich unverschuldeter Ungleichheiten in *Dworkins* Gedankenexperiment verwirklichen soll, ist das Steuersystem, das als eine Art Versicherungssystem fungiert. *Dworkin* interpretiert Steuern als Versicherungsprämien, mit denen sich die Schiffbrüchigen gegen den Eintritt bestimmter Risiken absichern.⁷⁵ Das Ansteigen der hypothetischen Versicherungsprämien mit dem Einkommen begründet er mit dem abnehmenden Grenznutzen von Geld. Auf diese Weise rechtfertigt er eine progressive Einkommensteuer.⁷⁶

In *Dworkins* Theorie der Verteilungsgerechtigkeit stellen Erbschaften und Schenkungen ein besonderes Problem dar. Denn einerseits befindet sich ein reicher Erbe ohne eigenes Verdienst in einer besseren Ausgangsposition als andere Mitglieder der Gesellschaft. Andererseits aber beruht das ererbte Vermögen in einem System, in dem im Übrigen Ressourcengleichheit herrscht, *per definitionem* auf dem Verdienst des Erblassers. Daher mag es unfair erscheinen, wenn dieser nicht frei über die Weitergabe dieses Vermögens entscheiden kann. Zur Auflösung des Dilemmas rekurriert *Dworkin* wieder auf den Versicherungsgedanken.

72 *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 76.

73 *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 89 (die Verteilung solle *ambition-sensitive*, nicht aber *endowment-sensitive* sein).

74 *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 91.

75 S. *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 92 ff. u. 99 ff. Zu einer Interpretation umverteilender Besteuerung als Versicherungssystem aus ökonomischer Sicht s. *Varian*, 14 *Journal of Public Economics* 49 (1980).

76 *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 100 f.

77 *Dworkin*, *Sovereign Virtue* (2000), S. 348.

78 Zustimmung etwa *Logue/Avraham*, 56 *Tax Law Review* 157, 163 f. (2003); *Duff*, *Tax Policy and the Virtuous Sovereign: Dworkinian Equality and Redistributive Taxation* (2016), Allard Research Commons Faculty Publications

Er argumentiert, *ex ante* würden sich die Mitglieder einer Gesellschaft durch eine extrem progressive Erbschaftsteuer gegen das Risiko absichern wollen, in einer Klassengesellschaft in die vermögenslose Unterschicht hineingeboren zu werden.⁷⁷

Dworkins Unterscheidung zwischen verdienten und unverdienten Ungleichheiten trifft mit Sicherheit einen Punkt, der vielen intuitiv einleuchtet.⁷⁸ Doch praktisch wird es dem Steuer- und Transfersystem kaum gelingen, die Abgrenzung nach individueller Verantwortlichkeit nachzuvollziehen und in konkrete Belastungs- und Begünstigungsunterschiede zu übersetzen.⁷⁹ Wie *Wolfgang Kersting* treffend hervorgehoben hat, müsste ein dahingehender Versuch in einer Art Informationsbeschaffungstotalitarismus enden, der wesentliche Errungenschaften der Rechtsstaatlichkeit über Bord werfen würde.⁸⁰ Relativ klar liegen die Dinge nur bei Erbschaften und Schenkungen, jedenfalls auf der Empfängerseite; es verwundert daher nicht, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer diejenige Steuerart ist, für die *Dworkin* die vollständigste Begründung anbietet.

Außerdem ist die Abgrenzung zwischen Verantwortung und Zufall auch auf theoretischer Ebene ein fragwürdiger Maßstab. So lässt sich beispielsweise bezweifeln, ob sich Talente und Präferenzen tatsächlich in einer Weise kategorial voneinander unterscheiden, die es rechtfertigt, daran für die Güterverteilung quasi entgegengesetzte Folgen zu knüpfen.⁸¹ Auch mag man fragen, ob die sozialetische Bewertung materieller Ungleichheiten von der mehr oder minder willkürlich gezogenen Grenze abhängig gemacht werden sollte, jenseits derer wir eine bestimmte Neigung einer Person nicht mehr als individuelle Präferenz, sondern als Handicap betrachten, für das sie nicht verantwortlich gemacht werden kann. Soll ein Individuum, das unter Geldknappheit leidet, weil es sich nicht zu einer Erwerbstätigkeit aufrufen kann, von etwaigen Umverteilungsmechanismen vollständig ausgeschlossen bleiben, wenn bei ihm keine klinische Depression diagnostiziert wurde, anderenfalls aber möglichst weitgehend kompensiert werden? Zwischen dem voll kompetenten freien Willen und dem psychisch Kranken, dem man die Fähigkeit zu selbstbestimmten autonomen Entscheidungen abspricht, besteht ein fließender Übergang. In manchen Zusammenhängen – insbesondere im Strafrecht – kommt eine Rechtsordnung nicht umhin, eine Grenze zwischen Schuldlosigkeit und Verantwortung zu ziehen; aber es ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar, weshalb diese Grenze auch für Umverteilungszwecke ausschlaggebend sein sollte. Ins-

(Working Paper), S. 10 ff.

79 Daher ist es konsequent, wenn diejenigen, für die die Legitimation von Umverteilung wesentlich von den Gründen für Vermögens- oder Einkommensunterschiede abhängt, einen Einsatz des Steuerrechts zu Umverteilungszwecken ablehnen, s. etwa *Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat* (2000), S. 28; in dieselbe Richtung *Jachmann*, *StuW* 1998, 293, 295, der zufolge die Nivellierung von durch grundrechtliche Freiheitsausübung geschaffenen Unterschieden nicht mit dem Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt werden kann.

80 Ausführlich zu dieser Kritik *Kersting*, *Theorien der sozialen Gerechtigkeit* (2000), S. 236 ff.

81 Zu diesem Problem s. etwa *Arneson*, *Philosophical Studies* 56 (1989), 77, 79 f.

gesamt überzeugt es daher nicht, die Unterscheidung zwischen Verdienst und Glück zum entscheidenden Kriterium der Verteilungsgerechtigkeit zu erheben.⁸²

3. Zur (Ir-)Relevanz fairnessorientierter Gerechtigkeitsvorstellungen: *Fairness versus Welfare*

Die Überlegungen von Rawls und Dworkin sind zwei Beispiele für eine Vielfalt sozialer Theorien neueren Datums, die unterschiedliche Maßstäbe für die Gleichheit in einer gerechten Gesellschaft postulieren und damit zugleich legitimierende Gründe für steuerliche Umverteilung anbieten.⁸³ Gemeinsam ist derartigen Theorien, dass sie ausgehend von der fundamentalen Gleichwertigkeit aller Menschen fairnessorientierte Gerechtigkeitskriterien für soziale Ordnungen formulieren und sich dabei explizit abgrenzen gegen Ansätze, die allein die Wohlfahrt bzw. den Nutzen des Individuums oder der Gesamtheit der Individuen in den Vordergrund stellen. Rawls etwa entwickelt seine Gerechtigkeitstheorie bewusst gegen und in Auseinandersetzung mit dem utilitaristischen Standpunkt;⁸⁴ und Dworkin legt ausführlich dar, weshalb es seiner Ansicht nach keinesfalls um *equality of welfare*, sondern um *equality of resources* gehen sollte.⁸⁵

Gegen die Relevanz derartiger fairnessorientierter Gerechtigkeitstheorien für die Bewertung realer sozialer Ordnungen wurde vor einigen Jahren ein fundamentaler Einwand formuliert, mit dem man sich auseinandersetzen muss, wenn man – mit der Verfasserin – der Überzeugung ist, dass Überlegungen wie diejenigen von Rawls und Dworkin in der Debatte um das wünschenswerte Maß steuerlicher Umverteilung eine Rolle spielen sollten. Dieser Einwand wurde vor allem in dem Buch „*Fairness versus Welfare*“ aus dem Jahre 2002 ausgearbeitet, in dem Louis Kaplow und Steven Shavell fairnessorientierten Gerechtigkeitskriterien das Ideal der Wohlfahrtsökonomie gegenüberstellen und ver-

suchen, seine Überlegenheit darzulegen.⁸⁶ Speziell für steuerpolitische Fragen findet sich eine ähnliche Argumentation bereits in einem Beitrag aus dem Jahre 1995, in dem sich Kaplow dafür ausspricht, steuerpolitische Entscheidungen an einem utilitaristischen Maßstab zu messen.⁸⁷

Kaplows und Shavells zentrale These ist, dass Gerechtigkeitsvorstellungen, die vom Wohlergehen der Individuen unabhängig sind, keinen Platz in der Bewertung sozialer Ordnungen haben sollten.⁸⁸ Ihr wesentliches Argument lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:⁸⁹ Wenn man die Bewertung sozialer Ordnungen ganz oder teilweise an einem Fairnesskriterium orientiert, dem gegenüber dem Individualnutzen eine eigenständige Bedeutung zukommt, so führt dies automatisch zu Ergebnissen, die nicht gewollt sein können. Denn dann kann eine Situation eintreten, in der ein bestimmtes System S 1 einem anderen System S 2 vorgezogen werden muss, obwohl mindestens ein Individuum S 2 vorzieht und alle anderen mindestens indifferent sind. Eine Orientierung an Prinzipien der Fairness reduziert demnach letztlich die Wohlfahrt.

Diese Argumentation ist auf den ersten Blick unmittelbar einleuchtend. Bei näherer Betrachtung ist ihre Kernaussage allerdings trivial.⁹⁰ Das liegt an der Offenheit des Begriffs *welfare*, den man mit nahezu beliebigem Inhalt füllen kann.

Denn erstens erschöpft sich der individuelle Nutzen einzelner Individuen, der in die Bestimmung der Gesamtwohlfahrt einfließt, nicht notwendigerweise in der Erfüllung egoistischer Präferenzen. Vielmehr ist der Begriff „Nutzen“ eine Art *black box*, in die auch altruistische Präferenzen einfließen können⁹¹ und sogar die Befriedigung, die der Einzelne aus der Verwirklichung seiner Vorstellungen von Fairness und Gleichheit in der Gesellschaft gewinnen mag.⁹² Offen bleibt zudem, wie sich verschiedene Typen von Präferenzen inner-

82 Weiterführend zur allenfalls begrenzten Tauglichkeit des Konzepts der Verantwortlichkeit als Richtschnur der Verteilungsgerechtigkeit s. Hurley, Justice, Luck, and Knowledge (2003); Anderson, Ethics 1999, 287, 295 ff. (1999); Murphy, 68 Tax Law Review 613, 622 ff. (2015).

83 Für eine Gegenüberstellung unterschiedlicher Gleichheitsmetriken s. Cohen, 99 Ethics 906 (1989); Sen, Inequality Reexamined (1992), S. 12 ff. An Beispielen für alternative Ansätze seien hier genannt: der sogenannte *capabilities- und functionings-Ansatz*, mit dem vor allem die Namen Amartya Sen und Martha Nussbaum verbunden sind (s. Sen, The Idea of Justice (2010), S. 253 ff.; ders., Inequality Reexamined (1992), S. 39 ff.; Nussbaum, Creating capabilities (2011)); die *equal opportunity for welfare* nach Richard J. Arneson (Arneson, Philosophical Studies 56 (1989), 77 ff.); der weniger chancen- als ergebnisorientierte Ansatz von Marc Fleurbaey (s. Fleurbaey, 11 Economics and Philosophy 25 (1995)); und das Konzept der Chancengleichheit von John Roemer, das Dworkins Theorie sehr ähnlich ist und das Roemer in einem mathematischen Modell formalisiert hat (s. Roemer, Equality of Opportunity (1998)). Ein weiterer origineller Ansatz ist die Theorie des französischen Ökonomen Serge-Christophe Kolm (s. Macrojustice (2005), insb. S. 111 ff., sowie Revue économique 57 (2006), 55 ff.). Das Ziel, Ressourcengleichheit und Verdiensthik miteinander zu vereinbaren, möchte Kolm durch die sogenannte *equal labour income equalization* erreichen. Dieser Begriff steht für den Vorschlag, dass alle Mitglieder einer Gesellschaft das Produkt eines bestimmten Arbeitsauf-

wands pro Woche – beispielsweise 35 Stunden – gleichmäßig untereinander aufteilen, die Früchte darüber hinausgehender Anstrengungen jedoch selbst behalten dürfen. Dahinter steht die Idee einer partiellen Vergemeinschaftung der individuellen Talente Einzelner.

84 Rawls, A Theory of Justice (1971), § 5 (S. 22 ff.).

85 Dworkin, Sovereign Virtue (2000), S. 11 ff. u. 109 f.

86 Kaplow/Shavell, Fairness versus Welfare (2002).

87 Kaplow, 48 National Tax Journal 497 (1995).

88 Kaplow/Shavell, Fairness versus Welfare (2002), S. 3 f.

89 S. Kaplow/Shavell, Fairness versus Welfare (2002), S. 52 ff., insb. Fn. 75.

90 Kaplows und Shavells These, dass eine Orientierung an Fairnesskriterien die Wohlfahrt reduziere, ist sogar tautologisch, weil die Autoren Prinzipien der Fairness von vornherein dadurch definieren, dass derartige Prinzipien bestimmten Faktoren einen Wert zuschreiben, die unabhängig vom Wohlergehen der Individuen sind (vgl. Kaplow/Shavell, 32 Journal of Legal Studies 331, 335 (2003)). Ausführlich und kritisch hierzu Coleman, 112 Yale Law Journal 1511, 1520 ff. (2003).

91 Zu einer Legitimation von Umverteilung über die wechselseitige Abhängigkeit des Wohlergehens verschiedener Individuen aus ökonomischer Sicht s. Hochman/Rodgers, 59 American Economic Review 542 (1969).

92 Kaplow und Shavell fassen unter „Nutzen“ (*well-being*) alles, was für ein Individuum wertvoll (i.S.v. wichtig) sein kann, s. Kaplow/Shavell, Fairness versus Welfare (2002), S. 18.

halb der *black box* zueinander verhalten: Stehen sie alle auf der gleichen Stufe oder gibt es, wie dies etwa John Stuart Mill gemeint hat, *higher pleasures*, die gegenüber den *lower pleasures* stets den Vorrang beanspruchen?⁹³

Zweitens sagt das abstrakte Konzept der Wohlfahrtsmaximierung auch nichts darüber aus, wie die Gesamtwohlfahrt aus den individuellen Nutzen der Einzelnen zu ermitteln ist. Geht es um eine Summenbildung, wie dies klassische utilitaristische Ansätze befürworten?⁹⁴ Oder schreibt man der Wohlfahrt der ärmeren Mitglieder der Gesellschaft größeres Gewicht zu? All dies kann – und das erkennen Kaplow und Shavell auch ausdrücklich an⁹⁵ – in die Wohlfahrtsfunktion einfließen.

Wenn aber die Wohlfahrt ein derart unbestimmtes Konzept ist, was sagt dann die zentrale These von „*Fairness versus Welfare*“ eigentlich aus? Letztlich nicht mehr, als dass sich die Bewertung sozialer Ordnungen ausschließlich am Menschen und an seinen Wünschen und Bedürfnissen orientieren sollte.⁹⁶ Demgegenüber folgt daraus keineswegs, dass Überlegungen, wie sie Rawls, Dworkin und viele andere zu einer gerechten Gesellschaft angestellt haben, bei dieser Bewertung keine Rolle spielen dürften. Denn auch derartige Überlegungen finden jedenfalls dann, wenn der Ursprung moralischer Urteile im Menschen selbst und nicht außerhalb seiner (etwa in einem göttlichen Wesen) gesehen wird, ihren Ursprung darin, dass Menschen etwas einen Wert zuschreiben und dass die Verwirklichung dieses Etwas deshalb für das menschliche Wohlergehen eine Rolle spielt.

Den Widerstreit zwischen egoistischen Partikularinteressen und der Achtung vor der fundamentalen Gleichheit aller Menschen kann man offen als Gegensatz diskutieren⁹⁷ oder, wie Kaplow und Shavell dies tun,⁹⁸ in den individuellen Nutzen als *black box* verschieben, in den die Befriedigung materieller Bedürfnisse ebenso einfließt wie die Erfüllung eines etwaigen „*taste for a*

notion of fairness“⁹⁹. Das Problem bleibt das gleiche, ob man es nun mit Kaplow und Shavell im „*individual well-being*“ als Teil der Gesamtwohlfahrt aufgehen lässt¹⁰⁰ oder ob man, wie dies etwa Richard Posner vorschlägt, „Wohlfahrt“ mit „Wohlstand“ gleichsetzt¹⁰¹ und damit eine Diskussion über die Abwägung zwischen der Maximierung des Wohlstandskuchens und seiner gerechten Verteilung provoziert.

Identifiziert man auf Basis einer utilitaristischen Konzeption den Nutzen mit monetär messbaren Größen, so gelangt man im Kontext der Umverteilungsdebatte zu dem fast schon sprichwörtlichen *trade-off* zwischen Effizienz und Fairness: Das Ziel, den insgesamt zu verteilenden Kuchen zu maximieren, steht dem Ziel gegenüber, ihn gerecht unter den Einzelnen aufzuteilen.¹⁰² Schneidet man hingegen die Begriffe der Wohlfahrt und des Nutzens nicht auf die Erfüllung egoistischer Präferenzen und auf monetär messbare Beiträge zur Bedürfnisbefriedigung zu, sondern lässt man darin sämtliche altruistische Präferenzen und moralische Anliegen aufgehen, so löst sich der im Titel von „*Fairness versus Welfare*“ angesprochene Gegensatz letztlich in Wohlgefallen auf.

In beiden Fällen steht man aber bei konkreten Fragen des Institutionendesigns vor demselben Problem: Man muss entscheiden, wie sich verschiedenartige Werte und Präferenzen zueinander verhalten.¹⁰³ Die Vereinfachung, die in der Reduzierung des Endziels der Politik auf den weitgehend unbestimmten Begriff *welfare* und in dem Ausschluss anderer (Fairness-)Kriterien liegt, ist deshalb eine rein scheinbare.¹⁰⁴

4. Umverteilung als Diebstahl: Robert Nozick

Egalitaristische Gerechtigkeitstheorien wie die Ansätze Rawls' und Dworkins spiegeln diejenigen intuitiven moralischen Urteile wider, die der Forderung nach umverteilenden Maßnahmen im Dienste der Gerechtigkeit zugrunde liegen. Auch die Gegenposition kann

93 S. Mill, *Utilitarianism* (1863), S. 11, gegen ein hedonistisches Verständnis des Utilitarismus: „*Human beings have faculties more elevated than the animal appetites, and [...] do not regard anything as happiness which does not include their gratification.*“

94 S. Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (1780, publiziert 1789), Kap. I Ziff. IV (S. iii): „*The interest of the community then is, what? The sum of the interests of the several members who compose it.*“

95 Kaplow/Shavell, *Fairness versus Welfare* (2002), S. 26 f.

96 S. auf Basis eines vergleichbar inklusiven Wohlfahrtskonzepts Sumner, *Welfare, Happiness, and Ethics* (1996), S. 191: „*The central thesis of welfarism is that ethics has ultimately to do with ensuring that lives go well.*“ S. ferner ebenda (S. ix und S. 217 f.) zu der aus einem solchen Konzept folgenden Offenheit des *welfarism* für ganz unterschiedliche konkrete Inhalte.

97 S. etwa Nagel, *Equality and Partiality* (1991), der davon ausgeht, dass wir gedanklich zwei gänzlich unterschiedliche Standpunkte einzunehmen in der Lage sind – den persönlichen und den unpersönlichen (s. ebd., S. 10 ff.) –, und daraus Folgerungen für die Bewertung politischer Systeme zieht.

98 S. Kaplow/Shavell, *Fairness versus Welfare* (2002), S. 21. Ein vergleichbar inklusives Wohlfahrtskonzept findet sich auch bei Sumner, *Welfare, Happiness, and Ethics*

(1996), insb. S. 138 ff.

99 Begriff bei Kaplow/Shavell, *Fairness versus Welfare* (2002), S. 21.

100 Zu einer Kritik an dieser „*strategy of incorporation*“ s. Kornhauser, 32 *Journal of Legal Studies* 303 (2003), dort insb. 316 ff. zum Unterschied zwischen (persönlichen) Neigungen und (moralischen) Urteilen und den Schwierigkeiten, beides zu aggregieren.

101 Posner, 8 *Journal of Legal Studies* 103 (1979). Für eine ausführliche Kritik an Posners Position s. Dworkin, 9 *Journal of Legal Studies* 191 (1980).

102 Hierzu grundlegend Okun, *Equality and Efficiency* (1974/2015), insbesondere S. 89 ff. zum berühmten „*leaky bucket*“, sowie knapp und anschaulich Smith, *The Cost of Redistributing Wealth*, abrufbar unter <http://origin-www.bloomberglaw.com/articles/2015-11-25/leaving-the-justice-out-of-wealth-redistribution>.

103 Dieses Problem stellt sich nicht nur im Hinblick auf das Verhältnis zwischen egoistischen und altruistischen Präferenzen bzw. moralischen Urteilen, sondern auch in anderen Zusammenhängen, s. etwa Sen, 78 *Journal of Political Economy* 152 (1970), zum potentiellen Widerstreit zwischen Autonomie und einem weit gefassten Nutzenkonzept, das *other-regarding preferences* einschließt.

104 Zu Recht skeptisch daher Nagel, 63 *Tax Law Review* 113 f. (2009–2010).

sich allerdings auf Gewährsleute aus der politischen Philosophie der Gegenwart berufen. Sie hält umverteilende Besteuerung für einen unzulässigen Eingriff in das Privateigentum der Steuerzahler. Als verfassungsrechtliches Argument ist dieser Typ Einwand aus der Diskussion um die Relevanz von Art. 14 GG für die Besteuerung und um den Halbteilungsgrundsatz bzw. um die Erdrosselungswirkung von Steuern geläufig.¹⁰⁵ Im gesellschaftlichen und politischen Diskurs um die Legitimation von Steuern spielt der Gedanke hierzulande insbesondere für die Erbschaftsteuer eine Rolle, wenn argumentiert wird, der Erblasser müsse über das von ihm legitim erworbene (und bereits durch Ertragsteuern belastete) Vermögen frei verfügen können, ohne dass der Staat im Erbgang darauf zugreift.¹⁰⁶ Ein moralphilosophisches Argument wird daraus in dem Moment, in dem das Privateigentum bzw. ganz allgemein das Erworbene als Ausfluss legitimer Freiheitsausübung des Einzelnen ins Zentrum der Überlegungen gestellt wird.

Diese Position hat in jüngerer Zeit vor allem *Robert Nozick* in seinem Werk „*Anarchy, State, and Utopia*“ vertreten.¹⁰⁷ Dort übt er vehement Kritik an ergebnisorientierten Gerechtigkeitstheorien, welche die konkrete Güterverteilung in einer Gesellschaft an einem Gerechtigkeitsskriterium messen, ohne die Entstehungsbedingungen dieser Güterverteilung in den Blick zu nehmen.

Der Kern seiner Argumentation lässt sich am besten an seinem berühmt gewordenen *Wilt-Chamberlain*-Beispiel vorführen.¹⁰⁸ Man denke sich eine Gesellschaft, deren Güterverteilung zu einem bestimmten Zeitpunkt einem beliebigen ergebnisorientierten Gerechtigkeitsskriterium genügt. In dieser Gesellschaft lebt der Basketballspieler *Wilt Chamberlain*. Er ist so beliebt, dass eine Million andere Mitglieder dieser Gesellschaft ihm jeweils 25 Cent dafür zahlen, dass sie ihn in der laufenden Saison spielen sehen können. Am Ende der Saison hat *Wilt Chamberlain* demnach 250.000 \$ mehr als zu Beginn, während alle anderen deutlich ärmer sind als er. Selbst wenn diese Güterverteilung deshalb nicht mehr dem gewählten Gerechtigkeitsskriterium genügen sollte – kann man sie tatsächlich als ungerecht bezeichnen und auf dieser Grundlage etwas von *Chamberlains* Vermögen umverteilen?

Nozick verneint diese Frage entschieden. Denn die Anfangsverteilung war *per definitionem* gerecht, und der Übergang zur Endverteilung hat sich durch frei-

willigen Austausch vollzogen.¹⁰⁹ Damit setzt *Nozick* den von ihm abgelehnten ergebnisorientierten Gerechtigkeitstheorien eine historische Theorie distributiver Gerechtigkeit entgegen, seine sogenannte Anspruchstheorie (*entitlement theory*).¹¹⁰ Ihr zufolge ist eine Verteilung dann gerecht, wenn sie aus einer gerechten Verteilung auf gerechte Weise entstanden ist.

Taugt nun *Nozicks* Anspruchstheorie als Grundlage des Arguments, umverteilende Besteuerung in einem realen Staatsgebilde bedeute einen unzulässigen Eingriff in das Privateigentum? Um das daraus ableiten zu können, muss man in einem ersten Schritt die Marktmechanismen, nach denen sich die Güterverteilung in der jeweiligen Wirtschaftsordnung richtet, als Mechanismen einer gerechten Übertragung von Vermögenspositionen anerkennen. Das allein reicht jedoch noch nicht aus. Hinzukommen muss der Nachweis, dass die gegenwärtige Güterverteilung sich aus einem Zustand heraus entwickelt hat, der seinerseits gerecht war. Historisch betrachtet dürfte eine solche Herleitung ausscheiden.¹¹¹

Diese Überlegung spricht allerdings noch nicht dagegen, aus der Anspruchstheorie zumindest eine präsumptive Rechtmäßigkeit des Markteinkommens herzuleiten. Aus dem Freiheitsgedanken könnte man eine Art moralisches Anrecht auf das in Freiheit erwirtschaftete begründen; dieses Anrecht ließe sich dann der Forderung nach einer Umverteilung durch Steuern entgegenhalten.¹¹²

5. Verteilung statt Umverteilung: *Liam Murphy* und *Thomas Nagel*

Auch dieser Gedankengang sieht sich aber einem gewichtigen Einwand ausgesetzt, den *Liam Murphy* und *Thomas Nagel* in ihrem Buch „*The Myth of Ownership*“ ausführlich entfaltet haben.¹¹³ Alle subjektiven Rechte, die in einer staatlich geordneten Gesellschaft erworben werden können, werden von dem jeweiligen Rechtssystem erst konstituiert und durch dessen Institutionen abgesichert. Dies gilt insbesondere für das Privateigentum. Das muss aber alles irgendwie finanziert werden. Die konkreten Vermögenspositionen in einem solchen System sind also rechtliche Kunstprodukte, die nicht unabhängig vom Steuersystem gedacht werden können.¹¹⁴ Die intuitive Vorstellung, man habe – moralisch betrachtet – irgendein Anrecht auf sein Einkommen vor Steuern, beruht aus dieser

105 S. nur BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137 f.

106 S. *Beckert/Arndt*, Unverdientes Vermögen oder illegitimer Eingriff in das Eigentumsrecht, MPIfG Discussion Paper 16/08 (2016), S. 11.

107 *Nozick*, *Anarchy, State, and Utopia* (1974/2005).

108 S. zum Folgenden *Nozick*, *Anarchy, State, and Utopia* (1974/2005), S. 160 ff.

109 Letztlich hat der Widerspruch, den *Nozick* in der *Wilt Chamberlain*-Parabel aufzuzeigen versucht, seinen Ursprung darin, dass zwei unterschiedliche Gerechtigkeitsskriterien miteinander kollidieren: einerseits eine Theorie der Verteilungsgerechtigkeit, die sich auf Zustände, also auf das Resultat wirtschaftlicher Entwicklungen bezieht, andererseits eine Theorie der Tauschgerechtigkeit, die Transaktionen, nicht hingegen Resultate bewertet.

110 S. *Nozick*, *Anarchy, State, and Utopia* (1974/2005), S. 151.

111 Zu dieser Kritik s. nur *Kymlicka*, *Contemporary Political Philosophy*² (2007), S. 111 ff.; *Duff*, *Canadian Journal of Law and Jurisprudence* XVIII (2005), 23, 38 f.

112 Diese Haltung ist etwa in der US-amerikanischen Bevölkerung sehr verbreitet, s. *Weinzierl*, *Harvard Business School Working Paper* 16-104 (2016).

113 *Murphy/Nagel*, *The Myth of Ownership* (2002).

114 *Murphy/Nagel*, *The Myth of Ownership* (2002), S. 8. Verwandt mit diesem Argument sind Überlegungen, die den kooperativen Charakter der Einkommenserzielung betonen und sich damit gegen eine auf den Einzelnen fokussierte „Dschungeltheorie“ des Erwerbs richten, s. *Thielemann in Spieker*, (Hrsg.), *Der Sozialstaat*, S. 139, 146 ff. Zur Gegenposition, welche die „Vorherigkeit“ privater Rechte vor dem Staat betont, s. *Epstein*, *Takings* (1985), S. 5 u. 99 f.

Perspektive allein auf einer Art Suggestionskraft, die eine stabile rechtliche Konvention als quasi naturrechtlich gegeben erscheinen lässt.¹¹⁵

Diese Überlegung überzeugt jedenfalls dann, wenn man zwischen dem „Ob“ von Privateigentum und dem „Wie viel“ bzw. „Wie konturiert“ unterscheidet.¹¹⁶ Man kann denjenigen philosophischen Theorien, die aus der Autonomie des Menschen auf die moralische Rechtfertigung einer Freiheitserweiterung durch Eigentumserwerb schließen,¹¹⁷ durchaus einiges abgewinnen, ohne die moralische Dimension des Eigentums auf den konkreten Vor-Steuer-Erwerb in einer realen Wirtschaftsordnung zu beziehen. Auch wenn man auf Basis einer solchen Theorie die Institution des Privateigentums als solche für ethisch geboten hält, kann man gleichzeitig anerkennen, dass der konkrete Zuschnitt der Eigentumsrechte in einer Rechtsordnung keine moralische Legitimation aufweist, die unabhängig von den übrigen Institutionen wäre, insbesondere vom Steuersystem. Damit aber verliert der Hinweis auf ein etwaiges moralisches Anrecht auf die Einkommensverteilung vor Steuern jede Überzeugungskraft.

Aus *Murphys* und *Nagels* Gedankengang ergibt sich aber noch eine weitere wichtige Konsequenz. Denn er impliziert, dass die Gerechtigkeitsfrage letztlich nur mit Blick auf ein Gesamtsystem aus Wirtschaftsordnung, Steuer- und Transfersystem sinnvoll gestellt werden kann, nicht bezogen auf einzelne seiner Elemente. *Murphy* und *Nagel* folgern daraus mit Blick auf das Steuersystem: „[S]ocietal fairness, rather than tax fairness, should be the value that guides tax policy“.¹¹⁸

Damit aber wird der Begriff der Umverteilung als solcher außerordentlich prekär. Denn mit welcher Berechtigung lässt sich dann eine bestimmte Ausgangsverteilung als Bezugspunkt identifizieren, von der aus gesehen man von Umverteilung sprechen könnte? Es scheint, als könne eigentlich stets nur von Verteilung, nicht von Umverteilung die Rede sein. Ist demzufolge nicht schon das Thema dieses Beitrags denkbar schlecht gewählt?

Dass dies nicht der Fall ist, liegt daran, dass man zwischen zwei unterschiedlichen Typen von Fragen unterscheiden muss. Einerseits kann man die Frage stellen, ob ein System das Prädikat „gerecht“ verdient. Hier überzeugt *Murphys* und *Nagels* Überlegung vollkommen. Ein Steuersystem kann nicht für sich genommen in irgendeinem absoluten Sinne als gerecht bezeichnet werden, unabhängig davon, welche Ausgaben es finanziert. Andererseits aber kann man auch die Frage stellen, ob eine reale aktuelle Ordnung gerechte Ergebnisse produziert, und bei der Feststellung von Ungerechtigkeiten überlegen, ob und mit welchen Instru-

menten der Staat daran etwas ändern kann. Bei diesem zweiten Typ Frage ist es durchaus sinnvoll, einzelne Instrumente isoliert in den Blick zu nehmen.

6. Steuergerechtigkeit und Verfassungsrecht: ein Übersetzungsproblem

Für den juristischen Kontext ergibt sich aus dem Gedankengang von *Murphy* und *Nagel* allerdings, dass sich Gerechtigkeitsüberlegungen zum ersten Typ Frage kaum in rechtliche Kategorien übersetzen lassen. Denn die Notwendigkeit, rechtliche Normen handhabbar auszugestalten und die intersubjektive Nachvollziehbarkeit juristischer Begründungen zu sichern, zwingt uns im Recht zur Entwicklung von Maßstäben, die gerade nicht berücksichtigen, dass letztlich irgendwie doch alles mit allem zusammenhängt. Das ist ein Grund dafür, dass aus dem Sozialstaatsprinzip im Ergebnis nur wenig konkrete verfassungsrechtliche Vorgaben an den Gesetzgeber abgeleitet werden können.

Für die Argumentation des Sondervotums zur Erbschaftsteuerentscheidung impliziert dies folgendes: Selbst wenn man die dort vertretene Auffassung zur sozialstaatlichen Fundierung steuerlicher Umverteilung teilt, wird sich damit nicht begründen lassen, dass ein konkreter, dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechender Tarifverlauf verfassungswidrig wäre, nur weil er zu wenig zur Reduzierung der Ungleichheit in der Gesellschaft beiträgt. Denn hierzu fehlt es an einem rechtlichen Kriterium, anhand dessen man beurteilen könnte, welche Institutionen wie viel zur Verwirklichung dieses Umverteilungsziels beitragen sollten. Einen Verfassungsverstoß mag man allenfalls bei degressiven Tarifverläufen oder bei sonstigen degressiven Effekten (etwa aufgrund von Verschonungsregelungen) begründen können.¹¹⁹ Diese verfassungsrechtliche Grenze zieht aber bereits das Leistungsfähigkeitsprinzip als Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht. Auf seiner Grundlage hat etwa das Schweizer Bundesgericht bereits im Jahre 2007 eine degressive kantonale Einkommensteuer gekippt;¹²⁰ und das Bundesverfassungsgericht hat im Jahre 2014 für eine degressive Zweitwohnungsteuer ebenso entschieden.¹²¹

Letztlich zeigt sich hier dasselbe Problem wie bei dem Versuch, aus der Eigentumsgarantie operationalisierbare Kriterien für die Zumutbarkeit der Steuerbelastung zu entwickeln. Ebenso wenig wie sich aus dem Sozialstaatsprinzip eine prozentuale Untergrenze für die Belastung der Besserverdienenden ableiten lässt, folgt umgekehrt aus der Eigentumsgarantie eine prozentuale Obergrenze.¹²² Denn die absolute Höhe des

115 *Murphy/Nagel*, The Myth of Ownership (2002), S. 9.

116 Ähnlich *Marmor*, Canadian Journal of Law and Jurisprudence XVIII (2005), 69 ff. Zur Kritik an einem auch auf das „Ob“ von Privateigentum bezogenen Verständnis von *Murphys* und *Nagels* Argument s. *Penner*, Canadian Journal of Law and Jurisprudence XVIII (2005), 75, 86 ff.

117 S. nur *Kant*, Die Metaphysik der Sitten (1797/1977), S. 354, und *Locke*, The Second Treatise of Government (1689), § 25 ff. („On Property“); im Überblick hierzu *Osterloh-Konrad* in Halfmeier u.a. (Hrsg.), Zugang und Abschluss als Gegenstand des Privatrechts (2006), S. 33 ff.

118 *Murphy/Nagel*, The Myth of Ownership (2002), S. 173.

Ähnlich argumentiert auch *Fried*, 2 Chapman Law Review 157, 182 (1999).

119 Im Ergebnis ebenso *Eckhoff*, StuW 2016, 207, 212.

120 S. Schweizer Bundesgericht v. 1.6.2007 – 2P.43/2006, BGE 133 I 206, 224; zur Diskussion im Schrifttum s. *Hiny*, IFF Forum für Steuerrecht 2006, 61 ff.; *Huber/Klaus*, IFF Forum für Steuerrecht 2007, 63 ff.; *Reich*, ASA/Archives 74 (2006), 689 ff.

121 BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, 141 ff.

122 *Hey*, DStZ 2017, 632, 634, weist daher zu Recht darauf hin, dass die rechtlichen Grenzen im Bereich der Vertei-

Steuerzugriffs kann weder von unten noch von oben betrachtet sinnvoll bewertet werden, ohne zu berücksichtigen, wofür der Staat die Steuereinnahmen verwendet. Beispielsweise wird man dieselbe absolute Steuer- und Abgabenbelastung in einem System, in dem die Altersvorsorge vollständig privat organisiert wird, anders zu beurteilen haben als in einem System, das eine substantielle Rente aus staatlichen Mitteln vorsieht. Eben weil das so ist, sind die bei weitem wichtigsten verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung relativer, nicht absoluter Natur.¹²³

Eine eigenständige Funktion gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip können die Überlegungen aus dem Sondervotum allerdings erlangen, wenn es nicht um die *Begrenzung*, sondern um die *Rechtfertigung* des staatlichen Steuerzugriffs geht. Hier liefern sie ein zusätzliches Argument für eine hohe Belastung der Bessergestellten. Dieses Argument lässt sich dann gegen den Einwand ins Feld führen, die Besteuerung beeinträchtigt in unzumutbarer Weise die Privatnützigkeit des Erworbenen.

IV. Schluss

Fragt man nach der Legitimation steuerlicher Umverteilung, so fragt man letztlich danach, wie eine gute soziale Ordnung aussehen sollte. Einige denkbare Antworten auf diese Frage wurden im vorliegenden Beitrag diskutiert. Welche dieser Antworten die Richtschnur politischer Entscheidungen in einem realen freiheitlichen Staatsgebilde sein sollte, lässt sich letztlich nur immer wieder erneut im demokratischen Diskurs verhandeln.¹²⁴

Bei der Entwicklung und Verteidigung der verschiedenen Positionen in diesem Diskurs können philosophische Gerechtigkeitstheorien hilfreich sein, ebenso wie im juristischen Diskurs um die Konkretisierung der verfassungsrechtlichen Werteordnung.¹²⁵ In einer

pluralistischen Gesellschaft wie der unsrigen, in der sich Einigkeit über eine transzendente Quelle der Moral oder über ein etwaiges „moralisches Gesetz in uns“¹²⁶ kaum erzielen lassen wird, spielen insbesondere die zustimmungstheoretische Rechtfertigung und das Versicherungsparadigma eine wichtige Rolle für die Legitimation von Forderungen nach einer Politik, die sich auf die Beseitigung bestehender Ungleichheiten richtet.¹²⁷

Gegenüber der individuellen moralischen Intuition bieten philosophische Gerechtigkeitstheorien vor allem in zwei Punkten einen Mehrwert.

Erstens helfen sie uns bei der Überprüfung der Qualität bestimmter Argumente sowie der Konsistenz einer Position.¹²⁸ Sie ermöglichen es uns, uns zu vergewissern, ob wir eine bestimmte Haltung tatsächlich mit all ihren Konsequenzen einzunehmen bereit sind.

Zweitens ist zweifelhaft, ob wir unserer moralischen Intuition vertrauen können, wenn eine bestimmte Frage unsere Partikularinteressen betrifft. Hier kann insbesondere der vertragstheoretische Gedanke einer Legitimation durch hypothetische Zustimmung helfen, der die Individuen in einem Gedankenexperiment aus ihrer konkreten Position löst und damit Parteilichkeiten auszuschließen versucht. Denn, wie man schon bei Cicero über die Gerechtigkeit nachlesen kann:

„*Est enim difficilis cura rerum alienarum [...] quia magis ea percipimus atque sentimus, quae nobis ipsis aut prospera aut adversa eveniunt, quam illa, quae ceteris, quae quasi longo intervallo interiecto videmus, aliter de illis ac de nobis iudicamus.*“ (Die angemessene Behandlung fremder Dinge ist eine schwierige Angelegenheit [...] denn wir haben mehr Sinn und Gefühl für das Gute oder Schlimme, das uns selbst widerfährt, als für das Wohl oder Wehe anderer. Weil wir dieses nur wie aus weiter Ferne sehen, urteilen wir darüber anders, als über das, was uns angeht).¹²⁹

lungsgerechtigkeit „schwach ausgeprägt“ sind. Die Bedingtheit der konkreten subjektiven Rechte des Einzelnen durch das jeweilige Rechtssystem und seine Institutionen spricht im Übrigen auch gegen die Auffassung, eine Vermögensteuer sei von Verfassungs wegen von vornherein auf eine Besteuerung der Sollerträge beschränkt und dürfe nicht auf den Vermögensstamm zugreifen; insoweit überzeugend daher Böckenförde, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 152 ff.

123 Der französische *Conseil Constitutionnel* hat selbst den Extremfall einer Steuerbelastung bestimmter Einkünfte in Höhe von 90,5 % nicht als Verstoß gegen die Eigentumsgarantie angesehen, sondern als Verstoß gegen die steuerliche Belastungsgleichheit, s. *Conseil Constitutionnel* v. 29.12.2013, n° 2013-684 DC, Rz. 31 ff.

124 S. Rütters, JZ 2009, 969, 975 (es gebe keinen „Monopolbesitz des Wissens über die wahre Gerechtigkeit“).

125 S. auch Eckhoff, StuW 2016, 207, 218. Eckhoff weist zudem darauf hin, dass die Debatte um Steuergerechtigkeit zumindest mittelbar auch deswegen für die Gesetzgebung relevant sei, weil es sich für den Gesetzgeber empfehle, an vorherrschende Gerechtigkeitsvorstellungen anzuknüpfen, weil der Staat auf ein Mindestmaß an Akzeptanz der Steuergesetze angewiesen sei, s. ebd., 215 u. 225.

126 S. Kant, Kritik der Praktischen Vernunft (1787/1974), S. 300.

127 In diesem Zusammenhang hat der französische Historiker Pierre Rosanvallon auf eine Gefahr hingewiesen, die mit einer Kombination aus erheblichen sozialen und wirtschaftlichen Ungleichheiten und fehlender sozialer Mobilität einhergeht: Resultiert ein Bedarf nach Umverteilung nicht mehr aus einer Lage, in die zumindest theoretisch jeder hineingeraten kann, sondern bereits aus der Zugehörigkeit eines Individuums zu einer bestimmten Bevölkerungsgruppe, so droht die legitimierende Kraft von Gedankenexperimenten verlorenzugehen, in denen sich alle in die gleiche Ausgangsposition begeben und mit ähnlichen Risiken konfrontiert sind. Rosanvallon diagnostiziert, heutzutage sei der „Schleier des Nichtwissens“ bereits zerrissen, und warnt vor der daraus folgenden „Delegitimierung von Solidarität“ (Rosanvallon, Die Gesellschaft der Gleichen (2011/2013), S. 251 u. 256). Diese Überlegungen sind umso bedenkenwerter, als soziale Mobilität und Ungleichheit nicht etwa voneinander unabhängig sind, sondern erstere durch eine Vergrößerung der Schere zwischen Arm und Reich durchaus empfindlich beeinträchtigt werden kann, s. Corak, 27 Journal of Economic Perspectives 79 (2013).

128 Die Sinnhaftigkeit einer derartiger Überprüfung wird deutlich belegt durch Untersuchungen zum Einfluss kognitiver Verzerrungen auf Fairnessurteile, s. erhellend (und ebenso desillusionierend) nur Kahnemann/Knetsch/Thaler, 76 American Economic Review 728 (1986).

129 Cicero, De officiis I, 30.

Steuerneutrale Realteilung bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft

NATALIE STEINER/Prof. Dr. ROBERT ULLMANN, Augsburg*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Zivilrechtliche Grundlagen III. Steuerrechtliche Grundlagen <ul style="list-style-type: none"> 1. Tatbestandsmerkmale der steuerneutralen Realteilung 2. Rechtsfolgen der steuerneutralen Realteilung 3. Verhältnis der Realteilungsvorschriften zu anderen verwandten Rechtsvorschriften <ul style="list-style-type: none"> a) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG b) Verhältnis zu § 24 UmwStG IV. Analyse der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen der steuerneutralen Realteilung | <ul style="list-style-type: none"> 1. Allgemeines 2. Parallelproblematik im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 3. Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG <ul style="list-style-type: none"> a) Allgemeines b) Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG c) Anwendung des Transparenzprinzips d) Sinn und Zweck der Tatbestandsvoraussetzung e) Prinzip der Folgerichtigkeit f) Vermeidung von Umwegen über Alternativgestaltungen V. Fazit und Ausblick |
|---|--|

Die Möglichkeit der steuerneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen zweier Schwesterpersonengesellschaften wird sowohl im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG als auch im Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG seit Jahren diskutiert. Der nachfolgende Beitrag untersucht diese Streitfrage speziell für den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG anhand steuersystematischer Überlegungen und in Anbetracht der aktuellen Rechtsprechung des BFH. Dabei stehen Übertragungen zwischen personenidentischen sowie auch zwischen zusätzlich beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften im Fokus der Betrachtung. Der Beitrag kommt zu dem Ergebnis, dass sowohl die Übertragung in das Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer als auch lediglich personenidentischer Schwesterpersonengesellschaften im Rahmen einer Realteilung steuerneutral ermöglicht werden sollte.

The possibility of a tax-neutral transfer of assets between the joint property assets of two partnerships has been fiercely debated both within the scope of section 6 subsection 5 EStG (German Income Tax Act) as well as within the scope of section 16 subsection 3 sentence 2 EStG. The manuscript examines this issue specifically for the scope of section 16 subsection 3 sentence 2 EStG based on systematic tax considerations and in view of the current case law of the German Federal Court of Taxation. The focus is on both transfers between partnerships with exactly identical shareholding structures and between partnerships with only identical partners involved. The article concludes that the respective transfers should be tax-neutral within the framework of a "Realteilung".

I. Einleitung

Die Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist insbesondere für die Umstrukturierung kleiner und mittelständischer Unternehmen sowie freiberuflicher Sozietäten von erheblicher Bedeutung. Dies deshalb, weil sie den Gesellschaftern einer Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, ihr unternehmerisches Engagement getrennt voneinander fortzusetzen, ohne dass eine Gewinnrealisierung erforderlich wird.¹ Sinn und Zweck der Realteilung ist es gerade, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu erleichtern, soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.²

Betreffend den konkreten Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist bis dato ungeklärt, ob eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer betrieblichen Personenge-

sellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen betrieblichen Personengesellschaft, an der ein oder mehrere Realteiler eine Beteiligung innehaben (sog. Schwesterpersonengesellschaft)³, die jedoch nicht selbst an der realzuteilenden Personengesellschaft beteiligt ist, eine steuerneutrale Realteilung darstellen kann.⁴ Diese Rechtsfrage ist von erheblicher Bedeutung, da sie den häufig auftretenden Sachverhalt betrifft, dass ein oder mehrere Realteiler ihr unternehmerisches Engagement bei einer anderen Personengesellschaft fortsetzen wollen und vor diesem Hintergrund ihr anteiliges Vermögen aus der ursprünglichen Personengesellschaft – möglichst steuerneutral – auf die andere (Schwester-)Personengesellschaft übertragen wollen.⁵

Zwar entschied der BFH in seinem zur Realteilung ergangenen Urteil vom 16.12.2015⁶, dass die vorherige Einbringung von Mitunternehmeranteilen an der real-

* StB/CFA Prof. Dr. Robert Ullmann, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Augsburg, M.Sc. Natalie Steiner ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl.

1 Vgl. Pupeter in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 10, Anm. 1 (Jun. 2017).

2 Vgl. BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37.

3 Vgl. Pupeter (FN 1), Anhang 10, Anm. 1820 (Jun. 2017).

4 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766; Niehus/Wilke, FR 2012, 1093.

5 Vgl. Pupeter (FN 1), Anhang 10, Anm. 9 (Jun. 2017).

6 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

zuteilenden Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft für eine steuerneutrale Realteilung unschädlich ist. Dies jedenfalls unter der Voraussetzung, dass an der anderen Personengesellschaft ausschließlich dieselben Personen vermögensmäßig beteiligt sind wie an der realzuteilenden Personengesellschaft. Indes bleibt die Rechtsfrage offen, ob eine steuerneutrale Realteilung auch dann möglich ist, wenn Einzelwirtschaftsgüter im Zuge der Realteilung unmittelbar in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden.⁷ Darüber hinaus gibt es bisher noch keine Rechtsprechung zur hier konkret untersuchten Fragestellung.⁸

II. Zivilrechtliche Grundlagen

Die steuerliche Realteilung stellt tatbestandlich nicht auf eine bestimmte zivilrechtliche Gestaltung ab. Vielmehr können unterschiedliche zivilrechtliche Umstrukturierungsarten die Grundlage einer steuerlichen Realteilung bilden,⁹ soweit die Realteilungsvorschriften nicht durch ähnliche Umstrukturierungsvorschriften des EStG oder UmwStG verdrängt werden. Als mögliche zugrundeliegende Umstrukturierungen kommen insbesondere Einzelrechtsübertragungen, Anwachsungen sowie Spaltungen i.S.d. § 123 UmwG infrage.¹⁰ Dementsprechend kann auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen einer Realteilung zivilrechtlich sowohl durch Einzelrechtsübertragung als auch durch Gesamtrechtsübertragung nach dem UmwG vollzogen werden.¹¹ Zumeist liegt der steuerlichen Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zivilrechtlich jedoch eine sog. „Teilung in Natur“ (Naturalteilung) zugrunde.¹² Die zivilrechtliche Naturalteilung bringt die vollständige Beendigung der Personengesellschaft mit sich, indem sämtliches aktives und passives Vermögen derselben im Wege der Einzelrechtsübertragung auf die Gesellschafter übergeht.¹³ Der Begriff der Realteilung wird handelsrechtlich häufig mit dem Begriff der Naturalteilung gleichgesetzt.¹⁴ In diesem Beitrag wird der Begriff der Realteilung jedoch stets als steuerrechtlicher Eigenbegriff verwendet.

Bei einer Aufspaltung i.S.d. § 123 Abs. 1 UmwG erfolgt eine Übertragung des gesamten Vermögens der zu spaltenden Personengesellschaft auf andere bestehende oder neu gegründete Rechtsträger, wobei die übertragende Personengesellschaft ohne Abwicklung aufgelöst wird und ihren Anteilsinhabern Anteile an dem

übernehmenden Rechtsträger gewährt werden. Bei der Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG wird anders als bei der Aufspaltung nur ein Teil oder mehrere Teile des Vermögens der übertragenden Personengesellschaft auf einen oder mehrere bestehende oder neu gegründete Rechtsträger übertragen, ohne dass die übertragende Personengesellschaft aufgelöst wird. Eine Ausgliederung i.S.d. § 123 Abs. 3 UmwG unterscheidet sich von der Abspaltung dadurch, dass die Anteile nicht den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers, sondern dem übertragenden Rechtsträger, also hier der Personengesellschaft selbst, gewährt werden.

III. Steuerrechtliche Grundlagen

1. Tatbestandsmerkmale der steuerneutralen Realteilung

Eine der wesentlichen Tatbestandsmerkmale der steuerneutralen Realteilung ist die Übertragung des Betriebsvermögens (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Realteiler.¹⁵ Die Übertragung in ein eigenes Betriebsvermögen stellt hierbei keine Voraussetzung für das Vorliegen einer Realteilung an sich dar. Vielmehr ist die schlussendliche Zuordnung der übertragenen Wirtschaftsgüter zum Betriebs- oder Privatvermögen des Realteilers ausschlaggebend für die Steuerneutralität der Übertragung des jeweiligen Wirtschaftsguts (personen- und wirtschaftsgutsbezogene Betrachtungsweise).¹⁶ Nicht notwendig ist indes, dass die Mitunternehmer schon vor der Realteilung ein weiteres Betriebsvermögen vorweisen können. Es genügt, wenn die Übertragung in ein im Rahmen der Realteilung neu gegründetes Betriebsvermögen erfolgt. Die Übertragung in ein bestehendes oder neu begründetes Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Personengesellschaft ist ebenfalls ausreichend für das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung.¹⁷

Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist eine Buchwertfortführung nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung – in Bezug auf diese Übertragungen ausgeschlossen.¹⁸

Ein weiteres im Gesetz verankertes Tatbestandsmerkmal der steuerneutralen Realteilung ist die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven. Gem. § 16

7 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

8 Vgl. *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 16 EStG, Anm. 548 (Mär. 2017); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1827 (Jun. 2017). Vgl. zur Rechtslage vor 1998 z.B. BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946, wonach auch die Übertragung von Teilen des Betriebsvermögens in eine neue, von den ausscheidenden Gesellschaftern gegründete Personengesellschaft nach den Realteilungsgrundsätzen steuerneutral erfolgen konnte.

9 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 104 (Jun. 2017); ähnlich auch BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37.

10 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 104 (Jun. 2017).

11 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1821 f. (Jun. 2017).

12 Vgl. *Hörger/Rapp* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 16, Anm. 188b (Jun. 2017); *Kulosa* (FN 8), § 16 EStG, Anm. 541 (Mär. 2017).

13 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 105 und 107 (Jun. 2017); *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 16, Anm. 542.

14 Vgl. *Engl*, in: Formularbuch Umwandlungen, 4. Aufl. 2017, Teil C.1, Anm. 7; *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 97 (Jun. 2017).

15 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36.

16 Vgl. dazu ausführlich *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 171 (Jun. 2017); *Kulosa* (FN 8), § 16 EStG, Anm. 547 (Mär. 2017); *Seitz* in StbJb 2004/2005, 2005, S. 213.

17 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36.

18 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36.

Abs. 3 Satz 2 EStG ist § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechend anzuwenden, sodass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven eines Wirtschaftsguts insbesondere dann gegeben ist, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut künftig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

2. Rechtsfolgen der steuerneutralen Realteilung

Liegen alle Tatbestandsmerkmale des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor, sind die in das Betriebsvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter in den Steuerbilanzen der Realteiler zwingend mit den Buchwerten anzusetzen. Sofern einzelne Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übertragen werden, liegt insoweit eine gewinnrealisierende Entnahme der Realteilungsgemeinschaft vor (d.h. insoweit keine steuerneutrale Realteilung).¹⁹

Nicht immer ist es möglich, dass die Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung dergestalt auf die einzelnen Realteiler verteilt werden, dass die Buchwerte der zugeteilten Wirtschaftsgüter genau den Buchwerten der vormaligen Kapitalkonten der Realteiler entsprechen. Dies selbst dann, wenn die Verteilung in Anbetracht der Verkehrswerte angemessen ist. Der BFH und die Finanzverwaltung vertreten hier beide die Auffassung, dass in derartigen Fällen die Kapitalkontenanpassungsmethode anzuwenden ist. Hierbei setzen die Realteiler in ihren jeweiligen Steuerbilanzen die ihnen jeweils zugeteilten Wirtschaftsgüter mit den bisherigen Buchwerten aus der Gesamthandsbilanz der realgeteilten Personengesellschaft an. Gleichzeitig werden die Kapitalkonten aus der Schlussbilanz der Personengesellschaft durch erfolgsneutrale Auf- bzw. Abstockungen betragsmäßig an die Summe der Buchwerte der jeweils erhaltenen Wirtschaftsgüter angepasst.²⁰

3. Verhältnis der Realteilungsvorschriften zu anderen verwandten Rechtsvorschriften

a) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG

aa) Allgemeines

Im Verhältnis der Realteilungsvorschriften zu § 6 Abs. 5 UmwStG ergeben sich denklogisch Bereiche, in denen eine Normenkonkurrenz besteht. Diese Normenkonkurrenzen werden nachfolgend dargestellt. Bei Vorliegen einer Realteilung mit Auflösung der Personengesellschaft werden die Vorschriften des § 6 Abs. 5 EStG indes nach der h.M. sowie der Auffassung der Finanzverwaltung durch § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG verdrängt.²¹ Auch bei Fällen des Fortbestehens der Personengesellschaft ist von einem Vorrang der Realteilungsvorschriften auszugehen.²²

bb) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG

Gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt bei der Überführung eines Einzelwirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen eine zwingende Buchwertfortführung, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Bei der Realteilung werden die Wirtschaftsgüter entweder aus dem Gesamthandsvermögen übertragen oder aus dem Sonderbetriebsvermögen überführt.²³ Inwieweit eine Konkurrenz zwischen § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG und den Realteilungsvorschriften besteht, ist letztlich davon abhängig, ob das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft definitionsgemäß auch ein Betriebsvermögen der Mitunternehmer darstellt. Für eine ausführliche Diskussion dieser Auslegungsfrage wird auf die nachfolgenden Ausführungen in den Abschnitten IV.2 und IV.3.c) verwiesen.

cc) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG

Gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG gilt Satz 1 auch für die Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft und umgekehrt, sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Personengesellschaften. Eine Konkurrenz zwischen § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG ist daher grundsätzlich denkbar, da die Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Realteilers in dessen (Einzel-)Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft auch im Rahmen einer Realteilung möglich ist.²⁴

dd) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ist bei der unentgeltlichen oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgten Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts zwischen einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft zwingend der Buchwert fortzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ebenso bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts zwischen einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der gleichen oder einer anderen Personengesellschaft, an der der Mitunternehmer ebenfalls beteiligt ist. Auch die Realteilung regelt die steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens der realzuteilenden Personengesellschaft in ein (Einzel-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers oder in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft ge-

19 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36; *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 445 (Jun. 2017).

20 Vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36.

21 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004,

BStBl. I 2017, 36; *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 51 (Jun. 2017).

22 Vgl. *Steiner/Ullmann*, DStR 2017, 912 (920).

23 Vgl. *Stahl* in Korn, EStG, § 16, Anm. 306 (Jun. 2017).

24 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 41 (Jun. 2017); *Stahl* (FN 23), § 16, Anm. 306 (Jun. 2017).

gen Reduzierung von Gesellschaftsrechten.²⁵ Es besteht daher insofern eine Konkurrenz zwischen § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG beinhaltet die unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Personengesellschaft. Eine Konkurrenz zwischen dieser Vorschrift und den Realteilungsvorschriften ergibt sich regelmäßig nicht.²⁶

Schließlich ist die steuerneutrale Übertragung vom Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft weder in § 6 Abs. 5 EStG noch in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG explizit geregelt. Ein Konkurrenzverhältnis zwischen diesen beiden Vorschriften besteht daher bei derartigen Fällen dem Grunde nach nicht.

b) Verhältnis zu § 24 UmwStG

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und erlangt der Einbringende im Gegenzug eine Mitunternehmerstellung an ebendieser Personengesellschaft, gewährt § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG das Wahlrecht, das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert anzusetzen, sofern die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 UmwStG vorliegen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt als Einbringender grundsätzlich der Rechtsträger, der die Anteile des übernehmenden Rechtsträgers erhält.²⁷ Einbringende sind also insbesondere bei der Auf- oder Abspaltung einer betrieblichen Personengesellschaft die Mitunternehmer und nicht die Personengesellschaft selbst.²⁸

Grundsätzlich sind die Realteilungsregelungen von § 24 UmwStG, – verkürzt formuliert – dadurch abzugrenzen, dass die Realteilung die „Ausbringung“ aus einer Personengesellschaft gegen Minderung von Gesellschaftsrechten regelt, während § 24 UmwStG, die „Einbringung“ in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten betrifft.²⁹ Gleichwohl kann sich freilich eine Überschneidung zwischen den Realteilungsvorschriften und § 24 UmwStG, ergeben, wenn ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang aus unterschiedlichen Blickwinkeln zugleich als Aus- und als Einbringung anzusehen ist. Dieser Fall ist letztlich bei der Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen an Tochterpersonengesellschaften einer realzuteilenden Personengesellschaft auf eine

Schwesterpersonengesellschaft gegeben.³⁰ Es stellt sich insofern bei Übertragungen, die grundsätzlich auch nach § 24 UmwStG, steuerneutral erfolgen können die Frage, ob § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in diesen Fällen überhaupt Anwendung findet.³¹

Erfolgt die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Auf- oder Abspaltung, werden die Realteilungsvorschriften wohl unstrittig durch § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 24 UmwStG, als *lex specialis* verdrängt.³² Dies gilt auch, wenn es sich um eine nicht verhältnismäßige Spaltung handelt.³³ Ferner geht § 24 UmwStG, den Realteilungsvorschriften als *lex specialis* auch insoweit vor, als die Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft im Wege der Einzelrechtsübertragung erfolgt. Dies deswegen, weil § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG auch für die Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Personengesellschaft die Anwendung des Sechsten bis Achten Teils vorsieht.³⁴ Dieser Verweis ist jeweils dahingehend auszulegen, dass auf die betreffenden Sachverhalte ausschließlich § 24 UmwStG, Anwendung findet. Dessen Rechtsfolgen erstrecken sich somit auch auf die Ebene der übertragenden Personengesellschaft, sodass die Realteilungsvorschriften überlagert werden.³⁵

Die Anwendung des § 24 UmwStG, bringt gegenüber einer Anwendung der Realteilungsregelungen den Vorteil mit sich, dass § 24 UmwStG, keine Sperrfristregelungen entsprechend des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG enthält. Auch die Körperschaftsklauseln des § 16 Abs. 3 Satz 4 sowie Abs. 5 EStG müssen nicht beachtet werden. Darüber hinaus besteht bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz des gemeinen Werts, eines Zwischenwerts oder des Buchwerts, während § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend die Buchwertfortführung anordnet. Schließlich wird bei der Einbringung gem. § 24 UmwStG, eine steuerliche Rückwirkung ermöglicht.³⁶

Sofern nicht alle Voraussetzungen für ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung gem. § 24 UmwStG, erfüllt sind, kann die Übertragung ggf. dennoch aufgrund der Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG steuerneutral erfolgen, wenn alternativ die Voraussetzungen einer steuerneutralen Realteilung vorliegen.³⁷ Gründe für eine Verneinung der Buchwertfortführung gem. § 24 UmwStG, können im Wesentlichen im Einbringungsgegenstand oder in der Form der Gegenleistung liegen. Aufgrund des bei der Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen geltenden Vor-

25 Vgl. *Stahl* (FN 23), § 16, Anm. 306 (Jun. 2017).

26 Vgl. *Winkemann*, BB 2004, 130 (134); aA *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 56 (Jun. 2017).

27 Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.03 i.V.m. 20.02 f.

28 Vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1094).

29 Vgl. *Neufang*, StB 2016, 176; *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 62 (Jun. 2017); *Steiner/Ullmann*, DStR 2017, 912.

30 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 62 (Jun. 2017).

31 Vgl. *Geissler*, jM 2017, 74 (78).

32 Vgl. *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG, Anm. 212 (Mär. 2017); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1873 (Jun. 2017). Den Vorrang des § 24 UmwStG, bejahend auch *Engl* (FN 14), Teil C.2, Anm. 28

sowie *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/ UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG, Anm. 49. A.A. vgl. *Stahl* (FN 23), § 16, Anm. 305 (Jun. 2017).

33 Vgl. *Fuhrmann* (FN 32), § 24 UmwStG, Anm. 212 (Mär. 2017); *Rogall*, DStR 2005, 992 (997).

34 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1880 (Jun. 2017). A.A. vgl. *Fuhrmann* (FN 32), § 24 UmwStG, Anm. 213 (Mär. 2017).

35 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1876 f. (Jun. 2017).

36 Vgl. *Engl* (FN 14), Teil C.2, Anm. 28.

37 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1879 (Jun. 2017); *Schmitt* (FN 32), § 24 UmwStG, Anm. 52.

rangs des § 24 UmwStG, ist die Frage nach der Möglichkeit der Steuerneutralität auf der Grundlage der Realteilungsvorschriften vor allem bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft von Relevanz.³⁸ Jedoch ist § 24 UmwStG, auch bei der Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Ausnahmefällen nicht anwendbar, wenn das die Gesellschaftsrechte widerspiegelnde Kapitalkonto (i.d.R. Kapitalkonto I) weder begründet noch erhöht wird, die Einbringung somit nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.³⁹ Eine Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt insbesondere dann im Regelfall nicht vor, wenn die Gutschrift ausschließlich auf dem Kapitalkonto II erfolgt.⁴⁰ Die nachfolgenden Ausführungen, ob die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nach den Realteilungsgrundsätzen steuerneutral erfolgen kann, gelten sodann entsprechend.

IV. Analyse der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen der steuerneutralen Realteilung

1. Allgemeines

Grundsätzlich ist im Hinblick auf die zu untersuchende Fragestellung zu unterscheiden, ob es sich bei der Schwesterpersonengesellschaft, auf die die Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden, um eine personenidentische, eine beteiligungsidentische oder eine nicht-personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt. An einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft sind ausschließlich dieselben Gesellschafter beteiligt wie an der realzuteilenden Personengesellschaft, die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter an der Schwesterpersonengesellschaft können jedoch von denen an der realzuteilenden Personengesellschaft abweichen. Bei einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft entsprechen zusätzlich die Beteiligungsverhältnisse an der Schwesterpersonengesellschaft exakt den Beteiligungsverhältnissen an der realzuteilenden Personengesellschaft. Die beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft stellt insofern nur einen Unterfall der personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft dar. Darüber hinaus gelten die nachfolgenden Ausführungen zu personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften analog, wenn an der Schwesterpersonengesellschaft zwar nicht alle, jedoch ebenfalls ausschließlich Realteiler beteiligt sind. An einer nicht-personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft sind hingegen neben den Realteilern noch Dritte beteiligt.

38 Vgl. *Geissler*, jM 2017, 74 (78); *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1094).

39 Vgl. *Rogall/Gerner* in *Der Umwandlungssteuer-Erläss* 2011, § 24, Tz. 24.07; *Schmitt* (FN 32), § 24 UmwStG, Anm. 52.

40 Vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593.

41 Vgl. *Kulosa* (FN 8), § 16 EStG, Anm. 548 (Mär. 2017); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1827 (Jun. 2017).

42 Vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

2. Parallelproblematik im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Anders als im Anwendungsbereich der Realteilung nahm der BFH im Anwendungsbereich der verwandten Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bereits Stellung zu der Frage nach der Steuerneutralität der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft. Dies jedoch lediglich für den Fall beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften. Indes besteht insofern Dissens zwischen dem I. und dem IV. Senat.⁴¹

Der I. Senat des BFH⁴² vertritt, ebenso wie die Finanzverwaltung⁴³, die Auffassung, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft nicht zu Buchwerten ermöglicht. Der I. Senat des BFH begründet diese Auffassung insbesondere damit, dass der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eben gerade die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem Gesamthandsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft nicht umfasst, mithin die Vorschrift als abschließende Aufzählung zu verstehen sei.⁴⁴ Ferner sei auch § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht anwendbar, da das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, aufgrund der Verselbstständigung der Personengesellschaft als Steuersubjekt, kein eigenes Betriebsvermögen des Mitunternehmers darstelle.⁴⁵ Eine zumindest analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft schließt der I. Senat des BFH ebenfalls aus, da es vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte der Norm an einer planwidrigen Regelungslücke im Gesetz fehle.⁴⁶

Demgegenüber äußert der IV. Senat⁴⁷ erhebliche Bedenken an der Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften. Er nimmt hierbei Bezug auf das gesetzlich in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG niedergelegte Prinzip, dass ein Steuersubjekt bei der Überführung eines Wirtschaftsguts ohne Rechtsträgerwechsel in ein anderes Betriebsvermögen keine stillen Reserven aufzudecken hat. Aufgrund des Folgerichtigkeitsprinzips müsste daher für eine Gewinnrealisierung bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft ein besonderer Rechtfertigungsgrund vorliegen, da es dadurch zu keinem interpersonellen Übergang stiller Reserven kommt. Ein Besteuerungsgrund aufgrund einer erhöhten Leistungsfähigkeit des Gesellschafters oder einer steuerlichen Entstrickung der stillen Reserven ist jedoch bei derartigen Übertragungen

43 Vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241 - 10/10002, BStBl. I 2011, 1279.

44 Vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2011, 471. So auch *Heß*, DStR 2006, 777 (779).

45 Vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

46 Vgl. dazu ausführlich BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

47 Vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971.

nicht gegeben.⁴⁸ Eine Gewinnrealisierung trotz unveränderter Zuordnung der stillen Reserven zu denselben Steuersubjekten würde nach diesem Verständnis einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz darstellen.

Um einen solchen Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu verhindern, beruft sich der IV. Senat auf eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG, wodurch dessen Anwendungsbereich auf die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft ausgeweitet werden soll. Da der IV. Senat zudem die Auffassung vertritt, dass es sich bei derartigen Übertragungen unter Berücksichtigung des Transparenzprinzips um die Überführung von einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in ein anderes Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers handelt, spricht sich der IV. Senat für eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG aus. Die Auslegungsfrage, ob das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmergesellschaft gleichzeitig ein Betriebsvermögen des Mitunternehmers darstellt, wird unter Abschnitt IV.3.c) ausführlich diskutiert.

Auch der I. Senat des BFH ist, trotz der grundsätzlichen Verneinung der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 EStG auf derartige Sachverhalte, der Ansicht, dass bei einer inhaltlichen interessenorientierten Betrachtung gute Gründe dafür sprechen würden, die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Vorgängen gleichzustellen.⁴⁹ Mit Beschluss vom 10.04.2013 hat der I. Senat des BFH daher eine Entscheidung des BVerfG⁵⁰ über die Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eingeholt, da er in der – nach seiner Auffassung aufgrund des Wortlauts des Gesetzes – nicht vorhandenen Möglichkeit der Buchwertfortführung in Fällen der Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz erkennt.⁵¹ Die Entscheidung des BVerfG im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG müsste sich aufgrund der Ähnlichkeit beider Vorschriften zumindest mittelbar auch auf den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG übertragen lassen.

3. Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG

a) Allgemeines

Ungeachtet der Diskussion zur Parallelsproblematik im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wird die Rechtsfrage der Steuerneutralität der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer – im Folgenden nicht zwingend beteiligungs- sondern ggf. auch lediglich personenidentischen – Schwesterpersonengesell-

schaft nachfolgend für den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gesondert untersucht.

b) Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG

Die von der Finanzverwaltung⁵² vertretene Auffassung, dass Einzelwirtschaftsgüter nicht steuerneutral auf eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden können, könnte aus dem Gesetzeswortlaut hergeleitet werden. Gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG muss die Übertragung „in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer“ erfolgen. Das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft kann jedoch auf den ersten Blick nicht unmittelbar unter diese Tatbestandsvoraussetzung subsumiert werden.⁵³

Grundsätzlich differenziert das Steuerrecht sorgfältig zwischen dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft.⁵⁴ Insofern kann auf den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verwiesen werden.⁵⁵ Das FG Düsseldorf vertrat vor diesem Hintergrund in der vom BFH im Urteil vom 16.12.2015⁵⁶ zu entscheidenden Rechtsache die Auffassung, dass § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG Übertragungen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nicht erfasst, da im Gesetz nur auf das Betriebsvermögen des Mitunternehmers Bezug genommen wird. Der Gesetzgeber hätte es im Gesetzeswortlaut eindeutig zum Ausdruck gebracht, wenn auch die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft von der Regelung erfasst sein sollte.⁵⁷ Der BFH formulierte im Urteil vom 16.12.2015 sodann, dass es für die Beurteilung des Sachverhalts unerheblich sei, ob die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, die nicht an der realzuteilenden Personengesellschaft beteiligt ist, „entgegen dem Wortlaut“ nach den Realteilungsvorschriften steuerneutral erfolgen kann.⁵⁸ Daraus ließe sich ggf. implizit schließen, dass derartige Übertragungen wohl auch nach Ansicht des BFH zumindest nicht unmittelbar unter den Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG fallen.

c) Anwendung des Transparenzprinzips

Wie auch in Abschnitt IV.2 bereits erwähnt ist dabei jedoch fraglich, ob das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft tatsächlich als ein grundsätzlich vom Betriebsvermögen der Realteiler abzugrenzendes Betriebsvermögen anzusehen ist oder ob es sich bei dem Gesamthandsvermögen letztlich ebenfalls um ein anteiliges Betriebsvermögen der jeweiligen Realteiler handeln könnte.⁵⁹ Bei der Beantwortung dieser Auslegungsfrage ist zu berücksichtigen, dass die Personengesellschaft zwar selbst das Subjekt der Gewinnermittlung ist, die Ein-

48 Dieser Auffassung folgen auch *Kulosa* (FN 8), § 16 EStG, Anm. 548 (Mär. 2017) sowie *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1834 (Jun. 2017).

49 Vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

50 BVerfG – 2 BvL 8/13.

51 Vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004.

52 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36. So auch *Gragert*, NWB 2006, 743 (746) und *Mitschke*, NWB 2009, 606 (608).

53 Vgl. *Heß*, DStR 2006, 777 (779); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1825 und 1830 (Jun. 2017).

54 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1830 (Jun. 2017).

55 Vgl. *Carlé/Bauschatz*, KÖSDI 2002, 13133 (13141 f.).

56 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

57 Vgl. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546.

58 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

59 Vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1097).

künfte – und auch letztlich das Betriebsvermögen – der Personengesellschaft aufgrund des in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG niedergelegten Transparenzprinzips jedoch für Zwecke der laufenden Besteuerung anteilig den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen sind.⁶⁰ Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft aus steuerlicher Sicht stets als Mitunternehmer des Betriebs der Personengesellschaft zu betrachten, sodass der Betrieb der Personengesellschaft auch einen Betrieb des Gesellschafters darstellt.⁶¹ Nach dem aufgrund der transparenten Besteuerung im EStG zugrunde zu legenden engen Betriebsbegriff⁶² umfasst der Betrieb des Mitunternehmers somit neben dem Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft auch das ihm anteilig zuzurechnende Gesamthandsvermögen.⁶³

Die herrschende Meinung im Schrifttum vertritt daher die Auffassung, dass die Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung in das Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers auch bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen einer Realteilung erfüllt ist. Dies deswegen, weil es sich bei dem Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft aufgrund der transparenten Besteuerung in Höhe des Anteils des Realteilers am Gesamthandsvermögen ebenfalls um das Betriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters handelt.⁶⁴ Somit sind derartige Vorgänge entsprechend der Auffassung des IV. Senats des BFH im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG analog der „bloßen“ Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des jeweiligen Realteilers zu behandeln.⁶⁵ Die Ablehnung der Steuerneutralität bei der Übertragung zwischen personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften würde zu einer Verletzung des im Steuerrecht geltenden Grundsatzes der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften führen.⁶⁶

Diesem Ergebnis steht auch die an anderer Stelle im Gesetz vorgenommene Differenzierung zwischen dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht entgegen. Denn diese dient speziell in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG lediglich der Klarstellung durch den Gesetzgeber, dass bei derartigen Übertragungen der gesamte Buchwert der Wirtschaftsgüter fortzuführen ist und nicht lediglich in Höhe des weiterhin dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnenden Anteils. Der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist somit nicht dahingehend auszulegen, dass der Gesetzgeber das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft als ein grundsätzlich vom Betriebsvermögen

des Mitunternehmers abzugrenzendes Betriebsvermögen ansieht.⁶⁷

Selbst wenn man der hier vertretenen Auffassung nicht folgt, ist dennoch festzustellen, dass selbst die Finanzverwaltung im Bereich der Realteilung nicht der in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorgenommenen strengen Differenzierung zwischen dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers, dessen Sonderbetriebsvermögen und dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft folgt.⁶⁸ Denn wie in Abschnitt III.1 erläutert, zählt die Finanzverwaltung auch das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Personengesellschaft zum Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers.⁶⁹ Würde man aber einer derart feinen Begriffsunterscheidung wie in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG folgen, dürfte nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch die Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen der Realteiler nicht begünstigt sein.⁷⁰ Diese Ausführungen sprechen für eine ggf. sogar normenspezifische Auslegung des Betriebsvermögensbegriffs in den Anwendungsbereichen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG einerseits und des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG andererseits.

d) Sinn und Zweck der Tatbestandsvoraussetzung

Für eine weite Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG könnte auch deren Sinn und Zweck sprechen.⁷¹ Dieser ist, die Steuerverhaftung der im Rahmen der Realteilung auf die jeweiligen Realteiler übergehenden stillen Reserven durch fortdauernde Verstrickung im Betriebsvermögen sicherzustellen.⁷² Für diese Sicherstellung ist jedoch unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter im Zuge der Realteilung übergehen in das Einzel- bzw. Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers oder in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft.⁷³ Der Gesetzeswortlaut könnte daher lediglich die Abgrenzung zur Übertragung in das Privatvermögen des Mitunternehmers zum Zweck haben.⁷⁴

Nach anderer Auffassung ist dem jedoch entgegenzuhalten, dass es sich bei der Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen einerseits und der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven andererseits um zwei unabhängige Tatbestandsvoraussetzungen handelt. Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven könnte sodann nicht als Argument für eine weite Auslegung des Betriebsvermögens des jeweiligen Mitunternehmers herangezogen werden. Aus der Nennung

60 Vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; *Mielke/Brühl*, FR 2015, 1097 (1102).

61 Vgl. *Reiche*, StuB 2006, 626 (630).

62 Vgl. dazu ausführlich *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 (1365).

63 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1831 (Jun. 2017).

64 Vgl. *Mielke/Brühl*, FR 2015, 1097 (1102); *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1098 und 1103); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1831 (Jun. 2017).

65 Vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 sowie *Groh*, DB 2002, 1904 (1906) zur Parallelproblematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG. Vgl. dazu außerdem *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1831 (Jun. 2017).

66 Vgl. *Niehus*, FR 2005, 278 (284 f.).

67 Vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1098).

68 Ähnlich auch *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1832 (Jun. 2017).

69 Vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242 - 07/10002: 004, BStBl. I 2017, 36.

70 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1832 (Jun. 2017).

71 Vgl. z.B. *Carlé/Bauschatz*, KÖSDI 2002, 13133 (13141).

72 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1831 (Jun. 2017).

73 Vgl. *Carlé/Bauschatz*, KÖSDI 2002, 13133 (13141); *Ostermayer/Riedel*, BB 2003, 1305 (1308).

74 Vgl. *Mielke/Brühl*, FR 2015, 1097 (1102 f.).

der beiden Tatbestandsvoraussetzungen sei vielmehr der Wille des Gesetzgebers abzuleiten, dass es für eine steuerneutrale Realteilung eben nicht allein genügt, dass die Besteuerung der stillen Reserven durch „irgendeine“ betriebliche Verstrickung sichergestellt ist.⁷⁵

e) Prinzip der Folgerichtigkeit

Es könnte indes eine Verletzung des Folgerichtigkeitsgebotes gegeben sein, wenn die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen zweier personenidentischer Schwesterpersonengesellschaften eine andere steuerliche Behandlung erführe, als die Übertragung aus einem Gesamthandsvermögen in das Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers.⁷⁶

Nach Ansicht des BFH erfordert § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG durch die Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung in das Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer grundsätzlich, dass die im Rahmen der Realteilung übergehenden stillen Reserven weiterhin ausschließlich den Realteilern zuzuordnen sind.⁷⁷ Diese Anforderung ist nicht nur bei der Übertragung in ein Einzelbetriebsvermögen, sondern auch bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft erfüllt.⁷⁸ Zwar kommt es jedenfalls bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen, nicht jedoch zusätzlich beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen der Realteilung zu einem Übergang stiller Reserven zwischen den Realteilern. Ein solcher interpersoneller Übergang stiller Reserven zwischen den Realteilern steht der Buchwertfortführung im Rahmen der Realteilung jedoch nach Auffassung des BFH nicht entgegen. Dies wird auch durch die Anerkennung der Kapitalkontenanpassungsmethode im Rahmen der Realteilung zum Ausdruck gebracht, welche regelmäßig mit einem interpersonellen Übergang stiller Reserven verbunden ist.⁷⁹

Ebendiese Verlagerung der stillen Reserven zwischen den Realteilern ist jedoch vermutlich der Anlass für die generelle Ablehnung der Buchwertfortführung seitens der Finanzverwaltung bei einer Übertragung in ein Gesamthandsvermögen.⁸⁰ Freilich stellt die Verlagerung stiller Reserven grundsätzlich einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip dar, wonach steuerlich jedem Mitunternehmer der auf ihn entfallende Anteil an den in den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ruhenden stillen Reserven zuzurechnen ist. Die Verlagerung stiller Reserven auf andere Gesellschafter der gleichen Personengesellschaft wird vom Gesetzgeber jedoch an verschiedenen Stellen – wie z.B. auch in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – toleriert,

wenn ansonsten wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerlich unnötig behindert würden.⁸¹

Es ist zudem nicht nachvollziehbar, wieso zwar bei der Konstellation der Übertragung aus der Gesamthand in ein (Einzel-)Betriebsvermögen die Verlagerung stiller Reserven hingenommen wird, bei der dem Grunde nach zum selben Ergebnis führenden Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft die Steuerneutralität jedoch nicht ermöglicht werden sollte.⁸² Dies gilt in besonderem Maße bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft. Denn vor allem in diesen Fällen wäre es als ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebote anzusehen, wenn die Steuerneutralität nicht ermöglicht wird, obwohl nicht einmal eine Verlagerung der stillen Reserven zwischen den Steuersubjekten eintritt.⁸³

Es bleibt festzuhalten, dass für die Steuerneutralität der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer an der realzuteilenden Personengesellschaft unbeteiligten Schwesterpersonengesellschaft eine personenidentische Beteiligung der Mitunternehmer an den übergehenden stillen Reserven grundsätzlich ausreichend scheint. Eine Beteiligungside ntität der beiden Schwesterpersonengesellschaften stärkt dieses Ergebnis zusätzlich, ist indes nicht zwingend erforderlich. Demgegenüber ist unzweifelhaft, dass die Buchwertfortführung nicht möglich sein kann, falls an der übernehmenden Personengesellschaft auch andere Mitunternehmer als die Realteiler beteiligt sind und die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter nach der Realteilung anteilig diesen Mitunternehmern zuzuordnen sind.⁸⁴

f) Vermeidung von Umwegen über Alternativgestaltungen

aa) Allgemeines

Wie bereits einleitend angeführt, zielt die Realteilung auf eine Erleichterung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen ab.⁸⁵ Nach dem Sinn und Zweck der Norm würde es daher für eine Steuerneutralität der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen der Realteilung sprechen, wenn durch die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG mögliche aufwendigere Alternativgestaltungen mit gleicher Rechtsfolge vermieden würden. Denn selbst wenn durch das Ausweichen auf Alternativgestaltungen eine Steuerneutralität in vielen Fällen auch ohne die Anwendung der Realteilungsgrundsätze erreicht werden kann, ist grundsätzlich festzuhalten, dass das Vorhandensein von Ausweichgestaltungen keine Legitimation der Verneinung einer schon aufgrund systematischer Über-

75 Vgl. für diese Auffassung FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546. Ähnlich auch *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1097).

76 Vgl. *Ley* in FS Lang, 2010, S. 683 (695 f.).

77 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

78 Vgl. dazu m.w.N. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546.

79 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

80 Vgl. *Grubert/Hall*, Die steuerliche Realteilung von Mitunternehmenschaften, 2007, S. 11.

81 Vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971.

82 Vgl. *Ley* in FS Lang, 2010, S. 683 (695 f.).

83 Vgl. *Görgen*, NWB 2016, 1650 (1651).

84 Ähnlich auch *Schulze zur Wiesche*, WPg 2006, 448 (454); *Stuhrmann*, DStR 2005, 1355 (1357). Nach Auffassung von *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1099) soll der gesamte Buchwert fortgeführt werden können, wenn den Realteilern die stillen Reserven mittels Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden.

85 Vgl. BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37.

legungen gebotenen Auslegung des Gesetzes darstellen kann. Vielmehr ist ein solches Gesetzesverständnis zu präferieren, durch welches sachgerechte steuerliche Ergebnisse auf direktem Wege erreicht werden können, ohne dass es des Rückgriffs auf Alternativgestaltungen bedarf.⁸⁶

bb) Vorgelagerte Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter in ein Sonderbetriebsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft

Eine mögliche Alternativgestaltung, mittels derer die Übertragung in ein Gesamthandsvermögen in einigen Fällen zu Buchwerten erfolgen kann, ist, die Einzelwirtschaftsgüter gem. § 16 Abs. 3 EStG nicht unmittelbar in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft, sondern zunächst in das Eigentum des Mitunternehmers und in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Schwesterpersonengesellschaft zu übertragen. Aus diesem Sonderbetriebsvermögen können die Wirtschaftsgüter anschließend, nach Ablauf der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, steuerneutral gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden.⁸⁷ Erfolgt die Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG unentgeltlich, ist die Sperrfrist freilich irrelevant, da eine solche unentgeltliche Übertragung keine Veräußerung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG darstellt.⁸⁸ Eine unentgeltliche Übertragung liegt insbesondere auch dann vor, wenn ausschließlich das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto erhöht wird.⁸⁹

Die Realteiler zur Erreichung der Steuerneutralität auf den aufwendigeren Weg der Zwischenübertragung in das Sonderbetriebsvermögen zu verweisen, stößt in Teilen des Schrifttums mit guten Gründen auf Kritik.⁹⁰ Dies insbesondere deswegen, weil die Zuordnung in das Sonderbetriebsvermögen nicht rein deklaratorisch zu erreichen ist. Vielmehr wäre für jedes positive Wirtschaftsgut im Grundsatz ein Vertrag über die Nutzungsüberlassung zwischen dem Realteiler und der schlussendlich übernehmenden Personengesellschaft abzuschließen⁹¹ oder anderweitig die Zuordnung in das Sonderbetriebsvermögen herzustellen. Insbesondere die Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, wie eines Kundenstamms bzw. eines Geschäfts- oder Firmenwerts ist insofern mit Unklarheiten und praktischen Schwierigkeiten verbunden.⁹² Auch eine steuerneutrale Mitübertragung von Verbindlichkeiten in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft wird durch diese Alternativgestaltung erheblich erschwert.⁹³ Dies führt gerade bei Fremdwährungsverbindlichkeiten zu nicht unerheblichen Steuerbelastungsrisiken.

cc) Anwendung des Wahlrechts gem. § 6b EStG

In der vom BFH im Urteil vom 16.12.2015⁹⁴ zu entscheidenden Rechtssache rechtfertigte das FG Düsseldorf die Ablehnung der Steuerneutralität bei der Übertragung zwischen – im zugrunde liegenden Sachverhalt beteiligungsidentischen – Schwesterpersonengesellschaften nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG u.a. damit, dass in vielen Fällen die Steuerneutralität bereits durch die Vorschrift des § 6b EStG sichergestellt werde. Dies zumindest bei den praktisch wichtigsten Übertragungen, wie insbesondere von Grund und Boden sowie Gebäuden, welche zumeist hohe stille Reserven aufweisen.⁹⁵

Der durch die Übertragung auf die Schwesterpersonengesellschaft bei der realzuteilenden Personengesellschaft entstehende und bei den Realteilern anteilig zu versteuernde Veräußerungsgewinn kann bei der Schwesterpersonengesellschaft zunächst in eine Reinvestitionsrücklage eingestellt werden, sofern die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6b EStG vorliegen. In einem zweiten Schritt erfolgt sodann eine Übertragung der zu realisierenden stillen Reserven auf die jeweiligen Wirtschaftsgüter bei der Schwesterpersonengesellschaft als Reinvestitionsobjekte. Die auf die Schwesterpersonengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter stellen insofern zulässigerweise die Reinvestitionsobjekte „für sich selbst“ dar. Voraussetzung für die „Übertragung“ der stillen Reserven auf die identischen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Schwesterpersonengesellschaft ist hierbei aufgrund der gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise des § 6b EStG lediglich, dass die Wirtschaftsgüter vor und nach der Übertragung (anteilig) demselben Realteiler zuzuordnen sind und der durch die Reinvestitionsrücklage zu übertragende Veräußerungsgewinn somit (anteilig) auf den entsprechenden Realteiler entfällt. Tatsächlich kann durch diese Vorgehensweise somit bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften trotz grundsätzlich gewinnrealisierender Realteilung eine vollständige Steuerneutralität erreicht werden. Auch bei lediglich personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist eine vollständige Steuerneutralität auf diesem Wege möglich.⁹⁶

Dem Argument des FG Düsseldorf ist jedoch entgegenzuhalten, dass es als unplausibel angesehen werden könnte, wenn zwar nach Maßgabe des § 6b EStG im Ergebnis eine Gewinnrealisierung verhindert werden kann, die Steuerneutralität nach Realteilungsvorschriften bei exakt denselben Wirtschaftsgütern aber gleichwohl nicht gewährt werden würde. Bei Ablehnung der hier vertretenen Auffassung wäre bei der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften eine Buchwertfortführung, welche dazu führt, dass die stillen Reserven durch den niedrigeren Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsguts steuerlich verstrickt bleiben, nicht

86 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1845 (Jun. 2017). Ähnlich auch *Niehus*, FR 2005, 278 (284 f.).

87 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1887 (Jun. 2017).

88 Vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 (1095).

89 Vgl. *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 1862 (Jun. 2017).

90 Vgl. *Schell*, BB 2006, 1026 (1027); *Wacker* in *StbJb* 2003/2004, 2004, S. 91; *Winkemann*, BB 2004, 130 (132).

91 Vgl. *Carlé/Bauschatz*, KÖSDI 2002, 13133 (13140).

92 Vgl. zu dieser Problematik ausführlich *Stahl* (FN 23), § 16,

Anm. 317 (Jun. 2017).

93 Vgl. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546; *Ostermayer/Riedel*, BB 2003, 1305 (1306 ff.).

94 Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

95 Vgl. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546.

96 Vgl. *Niehus*, FR 2005, 278 (283 f.); *Pupeter* (FN 1), Anhang 10, Anm. 878 und 1894 (Jun. 2017).

möglich, während durch die gesonderte Abbildung der stillen Reserven in einer Reinvestitionsrücklage die Steuerneutralität erreicht werden kann. Dies sogar ohne einen Umweg wie in den Alternativgestaltungen gem. Abschnitt IV.3.f)bb), sondern lediglich durch Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts. Aus steuersystematischer Sicht sollte es indes keinen Unterschied machen, ob die stillen Reserven unmittelbar durch die Buchwertfortführung des Wirtschaftsguts mit übergehen oder dem Wirtschaftsgut in Form einer Reinvestitionsrücklage „angehängt“ werden. Zumindest bei den nach § 6b EStG begünstigten Wirtschaftsgütern müsste daher auch nach Realteilungsvorschriften eine Steuerneutralität ermöglicht werden.⁹⁷

Schließlich ist zu konstatieren, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6b EStG sehr restriktiv sind und insbesondere nur bestimmte Wirtschaftsgüter mit ausreichenden Vorbesitzzeiten zulassen. Infolgedessen können Wirtschaftsgüter lediglich in begrenztem Umfang gem. § 6b EStG steuerneutral auf Schwesterpersonengesellschaften übertragen werden. Das Argument des FG Düsseldorf, dass eine Steuerneutralität im Rahmen der Realteilung nicht notwendig sei, da bei den wirtschaftlich bedeutendsten Übertragungen bereits § 6b EStG greife,⁹⁸ überzeugt daher im Ergebnis nicht. Auch andere, nicht unter § 6b EStG fallende Wirtschaftsgüter, können erhebliche stille Reserven enthalten. In diesen Fällen ist eine Steuerneutralität durch diese Alternativgestaltung jedoch nicht möglich, sodass eine Notwendigkeit der Begünstigung im Rahmen der Realteilung weiterhin besteht. Letztlich würden hierdurch diejenigen Industrien bzw. Unternehmen ohne erkennbaren Grund steuerlich günstiger gestellt, deren stille Reserven in den insofern vorgesehenen Wirtschaftsgütern gebunden sind.

dd) Vorgelagerte Einbringung der Mitunternehmeranteile in die Schwesterpersonengesellschaft

Eine weitere in der Literatur häufig diskutierte Möglichkeit zur Erreichung der Steuerneutralität stellt die Einbringung der Mitunternehmeranteile an der realzuteilenden Personengesellschaft in eine neu gegründete personenidentische Schwesterpersonengesellschaft gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten im Vorfeld der Realteilung dar.⁹⁹ Die Einbringung kann nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG steuerneutral durchgeführt werden. Im Zuge einer Realteilung erfolgt anschließend die Übertragung der Wirtschaftsgüter der realzuteilenden Personengesellschaft auf die gesellschaftsrechtlich an ihr beteiligte „Schwester“ personengesellschaft.¹⁰⁰ Bei dieser Gestaltung sind an der realzuteilenden Personengesellschaft zum Zeitpunkt der Realteilung somit nicht mehr die einzelnen Realteiler, sondern die „Schwester“ personengesellschaft selbst beteiligt.¹⁰¹ Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung in das jeweilige

Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer ist bei der Übertragung in das Gesamthandsvermögen der „Schwester“ personengesellschaft daher unstrittig zu bejahen.¹⁰² Denn bei dem Gesamthandsvermögen der „Schwester“ personengesellschaft handelt es sich um ein eigenes Betriebsvermögen einer Gesellschafterin der realzuteilenden Personengesellschaft.¹⁰³

Auch in seinem Urteil vom 16.12.2015 entschied der BFH, dass es für eine steuerneutrale Realteilung unschädlich ist, wenn im Vorfeld der Realteilung Mitunternehmeranteile in eine andere Personengesellschaft eingebracht werden. Voraussetzung für die Unschädlichkeit ist, dass an der anderen Personengesellschaft ausschließlich Personen beteiligt sind, bei denen auch ursprünglich bereits eine vermögensmäßige Beteiligung an der realzuteilenden Personengesellschaft bestand. Denn in diesen Fällen gehen keine stillen Reserven auf andere Personen als die ursprünglichen Mitunternehmer der realzuteilenden Personengesellschaft über. Im Urteil entschied der BFH über einen Sachverhalt, bei dem an der neuen Personengesellschaft jeweils nur ein Realteiler beteiligt war (sog. Einpersonen-GmbH & Co. KG).¹⁰⁴

Nach Auffassung des BFH „gibt es keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist.“¹⁰⁵ Die Gestaltung ist daher nicht mit der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft, die vor der Realteilung nicht an der realzuteilenden Personengesellschaft beteiligt war, gleichzusetzen. Stattdessen ist im konkreten Einzelfall lediglich zu prüfen, ob ein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO vorliegt oder ggf. eine teleologische Reduktion der Norm vorzunehmen ist. Ein Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 1 AO liegt bei derartigen Gestaltungen nach Auffassung des BFH indes nicht vor. Dies zumindest dann, wenn ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die gewählte zivilrechtliche Gestaltung gegeben ist. Ein solcher beachtlicher außersteuerlicher Grund wurde vom BFH im zugrundeliegenden Sachverhalt aufgrund des Bestrebens bejaht, die bisherige wirtschaftliche Betätigung der realzuteilenden Personengesellschaft voneinander unabhängig in verschiedenen Personengesellschaften – hier Einpersonen-GmbH & Co. KGs – fortzusetzen. Für die hier interessierenden Konstellationen mit personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist ein außersteuerlicher Grund im Einzelfall zu ermitteln, was aber regelmäßig möglich sein wird.

Auch eine teleologische Reduktion des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG dahingehend, dass Gestaltungen mit vorheriger Einbringung der Mitunternehmeranteile in Per-

⁹⁷ Vgl. Niehus, FR 2005, 278 (284).

⁹⁸ Vgl. FG Düsseldorf v. 9.2.2012 – 3 K 1348/10 F, DStRE 2012, 546.

⁹⁹ Vgl. Carlé/Bauschatz, KÖSDI 2002, 13133 (13139); Rogall, DStR 2005, 992 (995).

¹⁰⁰ Vgl. Wacker (FN 13), § 16, Anm. 546.

¹⁰¹ Vgl. Geissler, jM 2017, 74 (79).

¹⁰² Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

Kritisch zum Vorliegen der Mitunternehmerstellung der neuen Gesellschaften bei zeitnah erfolgender Realteilung jedoch Görge, NWB 2016, 1650 (1656 f.).

¹⁰³ Vgl. Geissler, jM 2017, 74 (78); Puperer (FN 1), Anhang 10, Anm. 1892 (Jun. 2017).

¹⁰⁴ Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

¹⁰⁵ BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

sonengesellschaften, an denen ausschließlich Realteiler beteiligt sind, entgegen dem Wortlaut der Vorschrift keine steuerneutrale Realteilung darstellen, ist nach Auffassung des BFH abzulehnen. Dies deshalb, weil trotz der vorherigen Einbringung der Mitunternehmeranteile in eine neue Personengesellschaft die stillen Reserven nach wie vor den Realteilern zuzuordnen sind und – wie in Abschnitt IV.3.e) bereits ausführlich erläutert – ein jedenfalls interpersoneller Übergang stiller Reserven zwischen den einzelnen Realteilern für eine steuerneutrale Realteilung letztlich nicht hinderlich ist.

Zwar nahm der BFH zur Zulässigkeit der direkten Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft in seinem Urteil vom 16.12.2015 nicht unmittelbar Stellung. Vor dem Hintergrund der Entscheidung des BFH, welche den vorherigen zeitnahen Austausch der Mitunternehmer vor Durchführung der Realteilung durch eine andere Personengesellschaft, an der ausschließlich ein oder mehrere Realteiler beteiligt sind ermöglicht, wäre es gleichwohl nur folgerichtig, auch die unmittelbare Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zum Buchwert zu ermöglichen. Denn die direkte Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen dieser Schwesterpersonengesellschaften unterscheidet sich hinsichtlich der Endstruktur letztlich nicht von der vorherigen Einbringung der Mitunternehmeranteile in ebendiese Personengesellschaft mit anschließender Realteilung.¹⁰⁶ Es wird lediglich der Zwischenschritt der vorgelagerten Einbringung der Mitunternehmeranteile ausgelassen.¹⁰⁷

V. Fazit und Ausblick

Sofern die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft erfolgt, spricht zum einen der Grundsatz der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften für die Ermöglichung einer steuerneutralen Realteilung. Denn dieser führt im Ergebnis dazu, das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft mit dem Betriebsvermögen der Realteiler gleichzusetzen, sodass sich eine Anwendbarkeit der Realteilungsgrundsätze bereits unmittelbar aus dem Wortlaut der Norm ergibt. Selbst wenn dieser umstrittenen Ausle-

gung des Betriebsvermögensbegriffs nicht gefolgt wird, spricht zum anderen der Folgerichtigkeitsgrundsatz als gewichtiges Argument für eine steuerneutrale Übertragung auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften, da eine Gewinnrealisierung in diesem Fall mangels interpersoneller Verlagerung stiller Reserven nicht zu rechtfertigen wäre.

Wie aber durch das Urteil des BFH v. 16.12.2015¹⁰⁸ untermauert wurde, ist eine Beteiligungsidentität der Realteiler an den stillen Reserven nach der Realteilung jedoch nicht zwingend erforderlich. Für eine steuerneutrale Realteilung genügt es vielmehr, dass keine stillen Reserven auf Dritte übergehen, sodass ein Übergang stiller Reserven lediglich zwischen den Realteilern als unschädlich anzusehen ist. Die aus diesem Urteil abgeleitete Auslegung spräche folglich dafür, dass auch eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen, jedoch nicht zusätzlich beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft im Rahmen der Realteilung steuerneutral erfolgen kann. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungen von Personengesellschaften zu erleichtern, da durch die Ermöglichung der Steuerneutralität bei direkter Übertragung in das Gesamthandsvermögen personenidentischer Schwesterpersonengesellschaften unnötige Umweggestaltungen vermieden werden können. Erfolgt die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer nicht-personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft, ist eine Buchwertfortführung indes zweifellos abzulehnen.

Im Zusammenhang mit der hier diskutierten Rechtsfrage ist die noch ausstehende Entscheidung des BVerfG zur Parallelproblematik im Bereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hinsichtlich der Übertragung in das Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften von erheblicher Relevanz. Wünschenswert wäre, dass das BVerfG die bisherig wohl vorherrschende Ablehnung der Steuerneutralität bei der Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften für verfassungswidrig erklären und der Gesetzgeber in Folge des Urteils die steuerneutrale Übertragung in ein Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen – und darüber hinaus auch lediglich personenidentischen – Schwesterpersonengesellschaft unmittelbar in den Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sowie des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG mit aufnehmen würde.¹⁰⁹

¹⁰⁶ So auch Rogall, DStR 2005, 992 (995); Levedag, GmbHR 2017, 113 (117).

¹⁰⁷ Vgl. Carlé/Bauschatz, KÖSDI 2002, 13133 (13139–13141).

¹⁰⁸ Vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

¹⁰⁹ Ähnlich auch Röhrig, EStB 2013, 190.

Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter – Eine Würdigung steuerlicher Privilegierung von IP-Einkommen nach dem Nexus Approach

Prof. Dr. JOACHIM ENGLISCH, Münster*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Einleitung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Herausforderungen der Besteuerung von Entwicklung und Verwertung von IP in einer globalisierten und digitalisierten Wirtschaft 2. Mögliches Umdenken in der deutschen Steuerpolitik 3. Denkbare lenkungssteuerliche Ziele von Patentboxen und sonstigen Vorzugsregimen <p>II. Gewandeltes fiskalpolitisches Potenzial von Patentboxen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Eindämmung „schädlicher“ Effekte durch den Nexus Approach 2. Verbleibendes Potenzial als defensive Maßnahme im internationalen Steuerwettbewerb | <ol style="list-style-type: none"> 3. Ausgestaltungsparameter einer fiskalpolitisch ausgerichteten Patentbox 4. Vereinbarkeit mit EU-Primärrecht und Verfassung <ol style="list-style-type: none"> a) Europäische Grundfreiheiten und Beihilfeverbot b) Art. 3 I GG <p>III. Patentboxen als inferiores standortpolitisches Förderinstrument</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Begrenzte Anreizwirkungen primär bei internationalen Konzernen 2. Deutlich reduzierte Anreize für zusätzliche FuE-Aufwendungen <p>IV. Zusammenwirken von Patentboxen und Maßnahmen der Input-Förderung</p> <p>V. Zusammenfassung</p> |
|---|---|

Deutschland ist einer der wenigen entwickelten Staaten ohne steuerliche Forschungsförderung. In jüngerer Zeit kristallisiert sich jedoch ein breiter politischer Konsens zur Einführung entsprechender Fördermaßnahmen heraus. Ein mögliches Förderinstrument wäre eine Output-orientierte Patentbox-Regelung, die Einnahmen bzw. Gewinne aus der Nutzung geistigen Eigentums bevorzugt behandelt. Patentbox-Regime sind allerdings auf die OECD-Agenda zur Bekämpfung von Steuerflucht und schädlicher Steuergestaltung (BEPS) geraten. Mitgliedstaaten von OECD, G20 und EU haben sich darauf verständigt, Patentboxen nur noch dann vom Vorwurf des „schädlichen Steuerwettbewerbs“ auszunehmen, wenn sie dem sog. „Modified Nexus Approach“ folgen. Bei einer Umsetzung dieser Vorgaben haben Patentboxen nur noch in geringem Maße das Potenzial, im Ausland entwickeltes IP und die Gewinne aus dessen Verwertung anzuziehen. Sie können aber unter Umständen als Defensivinstrument im internationalen Steuerwettbewerb eine legitime und effiziente Rolle im Steuersystem spielen. In diesem Zusammenhang wird diskutiert, wie sie ggf. auszugestalten wären und welche Anforderungen höherrangigen Rechts dabei zu beachten wären. Daneben wird auch ihre Eignung als Instrument im internationalen Wettbewerb der Forschungsstandorte und zur Stimulierung zusätzlicher FuE-Aufwendungen differenziert gewürdigt.

Germany is one of the very few developed countries without any R&D-related tax incentives. However, broad political consensus has recently evolved that this should change in the near future. One possible option would be an output-oriented measure, i.e. a so-called "patent box" regime. This instrument has recently undergone significant conceptual changes due to the agreement of OECD, G20 and EU Member States on the so-called "modified nexus approach". As a consequence, the patent box has lost much of its appeal as a means to attract IP and IP-related profits from abroad. We argue that it nevertheless still has a potentially important role to play as a defensive instrument in international tax competition. In this context, aspects of optimal patent box design within the constraints of the nexus approach and EU law are discussed. We furthermore examine the effectiveness of a patent box regime that adheres to the nexus approach in attracting or stimulating additional R&D investments. Our preliminary conclusion is that it would have an impact on discrete investment choices made by mature MNEs, whereas it would be of even lesser relevance for SMEs than traditional patent box designs.

I. Einleitung

1. Herausforderungen der Besteuerung von Entwicklung und Verwertung von IP in einer globalisierten und digitalisierten Wirtschaft

Investitionen in Forschung und Entwicklung („FuE“ bzw. „R&D“) sind seit jeher Treiber von unternehmerischer Produktivität und gesellschaftlichem Wohlstand. In der digitalisierten Wirtschaft hat die Entwicklung und Verwertung von geistigem Eigentum („IP“) als

Wertschöpfungsfaktor weiter an Bedeutung gewonnen. In zahlreichen Staaten weltweit zielen vor diesem Hintergrund neben Direktsubventionen auch steuerliche Förderinstrumente darauf ab, Anreize für private FuE-Aufwendungen zu setzen. Als Begründung für diese staatlichen Fördermaßnahmen wird regelmäßig ein Marktversagen hinsichtlich des gesamtgesellschaftlich optimalen Niveaus von Forschung und Entwicklung angeführt¹: Zum einen können von privatwirtschaftlichen Innovationen² positive externe Effekte

* Prof. Dr. Joachim Englisch ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Der Autor dankt Anzhela Cédelle, Irem Gucer und Giorgia Maffini für wertvolle Anregungen und Diskussionen. Eventuelle Unzulänglichkeiten sind allein vom Autor zu verantworten.

1 S. auch Neubig u.a., Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world, OECD Taxation Working Papers 27,

2016, S. 7; Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI), Jahresgutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2017, S. 110.

2 Der Begriff der „Innovation“ wird hier in einem übergreifenden Sinne für die Entwicklung neuartiger Prozesse, Produkte und Dienstleistungen bis hin zur Marktreife verstanden und nicht als Komplementärbegriff zu dem der „Forschung und Entwicklung“ i.S.d. OECD Frascati Manual (<http://>

ausgehen, die nicht in die betriebswirtschaftliche Kalkulation der forschenden Unternehmen eingehen, weshalb diese aus volkswirtschaftlicher Sicht tendenziell zu geringe FuE-Investitionen tätigen³. Daneben haben insbesondere kleine und mittlere Unternehmen („KMU“)⁴ häufig Schwierigkeiten, risikoreiche bzw. innovative FuE-Vorhaben zu finanzieren, und sind darum auf staatliche Liquiditätshilfen angewiesen. Denn sie haben typischerweise keinen Zugang zum klassischen Kapitalmarkt, und Informationsasymmetrien sowie geringe Sicherheiten erschweren auch den Zugang zu alternativen Finanzierungsquellen und zum Kreditmarkt⁵.

In modernen offenen Volkswirtschaften besteht eine zusätzliche Herausforderung für die Nationalstaaten darin, dass sie untereinander als Forschungsstandorte im Wettbewerb um die Gewinnung neuer Investitionen von multinationalen Konzernen stehen. Erst recht grenzüberschreitend mobil sind zudem die immateriellen Ergebnisse kommerzieller Forschung (wie etwa Patente und sonstige gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Softwareentwicklungen, oder Prozesswissen bzw. „Know-how“). Einer der maßgeblichen Faktoren bei der Standortwahl für Forschungstätigkeiten und für daraus resultierendes geistiges Eigentum stellt dabei die steuerliche Behandlung von Forschungsaufwendungen einerseits und der Gewinne aus der Verwertung der Forschungsergebnisse andererseits dar⁶.

Vor allem seit der Jahrtausendwende hat dies zu einem empirisch gut belegten⁷ intensiven internationalen Steuerwettbewerb geführt, in dem sich einzelne Staaten – insbesondere durch steuerliche Vorzugsregime⁸ – als attraktive Forschungs- bzw. IP-Holding-Standorte zu profilieren suchen⁹.

2. Mögliches Umdenken in der deutschen Steuerpolitik

Die deutsche Steuerpolitik hat sich dem Trend zur Schaffung besonderer Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der Entwicklung und Verwertung geistigen Eigentums bislang nicht angeschlossen¹⁰ und nimmt damit international eine Außenseiterrolle ein¹¹. Speziell im internationalen Steuerwettbewerb setzt sie im Gegenteil auf Abwehrmechanismen wie etwa eine extensive Besteuerung der Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 2 Sätze 9 ff. AStG) oder die kürzlich beschlossene Lizenzschranke (§ 4j EStG). In jüngerer Zeit sind allerdings auch in Deutschland in Wirtschaft¹² und Politik¹³ vermehrt Überlegungen angestellt worden, FuE-Aktivitäten bzw. die Schaffung oder Verwertung von geistigem Eigentum steuerlich zu fördern. Auch unterstützt die Bundesregierung die Pläne der EU-Kommission für eine Gemeinsame KSt-Bemessungsgrundlage („GKB“ bzw. „CCTB“), die u.a. eine Komponente steuerlicher Forschungsförde-

www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm.

- 3 S. zu diesen sog. Spillover-Effekten bspw. *Spengel u.a.*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, S. 4 ff.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/2009, S. 253 f.; *EU-Kommission*, Taxation Papers, WP 52: A Study on R&D Tax Incentives, Final Report 2014, S. 18 und 40 f.; grds. ebenfalls bejahend, aber relativierend OECD, Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation, 2013, S. 132.
- 4 Eine Indikation für die Größenordnung, nach der Unternehmen im Sinne dieses Beitrags als KMU zu qualifizieren sind und die auch den meisten KMU-bezogenen Forschungsförderungsinstrumenten einzelner EU-Mitgliedstaaten zugrunde liegt, gibt die Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, K(2003) 1422.
- 5 S. *Spengel u.a.* (FN 3), S. 9 ff.; OECD (FN 3), S. 137; *EU-Kommission* (FN 3), S. 18 f.; *Appelt u.a.*, R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers No. 32, 2016, S. 7; sowie ausf. *Schwarz*, Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures, ASA 2015, 711 (714 f.).
- 6 Dazu eingehend *Spengel u.a.*, Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017.
- 7 S. bspw. *Slemrod*, Are Corporate Tax Rates, or Countries, Converging?, 88 *Journal of Public Economics* 2004, 1169; *Devereux u.a.*, Do Countries Compete over Corporate Tax Rates?, 92 *Journal of Public Economics* 2008, 1210; *Loretz*, Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context, 24 *Oxford Review of Economic Policy* 2008, 639; *Overesch/Rinke*, What Drives Corporate Tax Rates Down?, 113 *Scandinavian Journal of Economics* 2011, 579.
- 8 S. zu deren zunehmender Verbreitung OECD Science, Technology and Innovation Outlook 2016, S. 180 ff.
- 9 S. dazu den Überblick in *EU-Kommission* (FN 3), S. 51 ff.; und bei *Appelt u.a.* (FN 3), S. 38 ff. S. außerdem speziell zu Patentboxen die Antwort der Bundesregierung v. 25.4.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis

- 90/Die Grünen, BT-Drs. 18/1238, 2; *EU-Kommission*, Taxation Papers, WP 61: Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators, Final Report 2015, S. 69 ff.; sowie speziell zu Maßnahmen steuerlicher Input-FuE-Förderung das OECD Compendium of R&D Tax Incentive Schemes: OECD Countries and Selected Economies, 2016.
- 10 Allerdings enthielt der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP v. 26.10.2009 auf S. 15 eine Absichtserklärung, FuE steuerlich fördern zu wollen. Sie ist jedoch folgenlos geblieben.
- 11 S. dazu neben den in FN 9 zitierten Nachweisen auch die grafische Gegenüberstellung in OECD (FN 3), S. 130; *EU-Kommission*, Tax Reforms in EU Member States 2015, Institutional Paper 008, 2015, S. 62; sowie *Deloitte*, 2017 Survey of Global Investment and Innovation Incentives, S. 1.
- 12 S. insbes. die Stellungnahmen diverser Wirtschaftsverbände in 2016/2017, wie etwa des VCI, des Arbeitgeberverbandes Gesamtmetall, des BDI, des ZVEI, und des Wirtschaftsrats der CDU. S. ferner den in der FAZ v. 10.10.2017 abgedruckten gemeinsamen Appell von Wirtschafts- und Wissenschaftsverbänden.
- 13 S. insbes. *Bündnis 90/Die Grünen*, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung kleinerer und mittlerer Unternehmen, BT-Drs. 18/7872: „Forschungsbonus“ für KMU; *SPD Deutschland*, Zeit für Investitionen – Zeit für gerechte Steuern, Steuerpolitisches Programm 2017, www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Parteispitze/Investitionen_Steuern.pdf: „Forschungsbonus“ für Unternehmen; *CDU Deutschland*, Positionspapier des Bundesausschusses Bildung, Forschung und Innovation, 2017, S. 20 f., www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/170116-bfa-bildung-hochschule-forschung.pdf?file=1&utm_source=Newsletter&utm_medium=email&utm_content=&utm_campaign=email-campaign; Entschließung des Bundesrates zur Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungsprämie) für den Mittelstand in Deutschland, BR-Drs. 227/16. S. auch EFI, Jahresgutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2017, S. 121 ff.

zung beinhalten¹⁴. Es wäre daher nicht überraschend, wenn sich der deutsche Gesetzgeber in der neuen Legislaturperiode für die Einführung entsprechender Steuervergünstigungen entscheiden sollte. In diesem Fall wäre ein breiter überparteilicher Konsens zumindest hinsichtlich der Eckpfeiler der steuerlichen Förderpolitik insofern wünschenswert, als der Anreizeffekt steuerlicher Forschungsförderungsmaßnahmen nach den bisherigen internationalen Erfahrungen u.a. entscheidend von der Kontinuität der gesetzlichen Rahmenbedingungen abhängt¹⁵.

Zur Wahl stehen dem Gesetzgeber dabei grundsätzlich zwei Alternativmodelle einer steuerlichen Förderpolitik, namentlich „Input-orientierte“ steuerliche Forschungsförderung einerseits und „Output-orientierte“ Steuervergünstigungen für die Erträge aus der Verwertung geistigen Eigentums andererseits. Bei ersteren handelt es sich um traditionelle Präferenzregime wie erhöhte Abzüge von der Bemessungsgrundlage oder Abzüge von der Steuerschuld¹⁶, in Abhängigkeit von bestimmten qualifizierten FuE-Aufwendungen¹⁷. Ergibt sich infolge des Abzugs ein negativer Saldo, kann außerdem generell oder zumindest für die typischerweise liquiditätsrestringierten KMU ein Vergütungsanspruch des Steuerpflichtigen vorgesehen werden¹⁸. Andererseits kann die Förderung auch erst in der Verwertungsphase einsetzen und sich dementsprechend auf erfolgreiche Forschungsprojekte konzentrieren. Derartige Steuerbegünstigungen haben in den letzten fünfzehn Jahren vor allem unter den Mitgliedstaaten der EU einen hohen Verbreitungsgrad erfahren. Sie werden je nach sachlichem Anwendungsbereich als „Patentboxen“, „IP-Boxen“, „Innovationsboxen“, „Lizenzboxen“ o.ä. bezeichnet¹⁹ und bewirken eine steuerliche Vorzugsbehandlung von Einnahmen bzw. Gewinnen aus der Nutzung von geistigem Eigentum. In der internationalen Praxis geschieht dies üblicherweise in Form von reduzierten Steuersätzen oder partiellen Steuerbefreiungen, wobei sich eine Vielzahl von im Detail unterschiedlichen Varianten herausgebildet hat²⁰. Es handelt sich bis auf die Präferenzregime von Irland und Frankreich um noch vergleichsweise junge Förderinstrumente, die hinsichtlich ihrer nationalen wie internationalen Lenkungseffekte kontrovers diskutiert werden. Dabei wird bislang in der Diskussion allerdings noch kaum gewürdigt, wie sich die im Zuge des „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“-Projekts der OECD entwickelten Empfehlungen zur Ausgestaltung solcher

Patentboxen künftig auf ihre Eignung als steuerliches Förderinstrument auswirken.

3. Denkbare lenkungsteuerliche Ziele von Patentboxen und sonstigen Vorzugsregimen

Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden analysiert, inwieweit sich Patentboxen i.w.S. zur Erreichung der vorerwähnten wirtschafts- bzw. steuerpolitischen Zielsetzungen eignen und wie sie dabei jeweils im Vergleich zur Alternative „Input-orientierter“ steuerlicher Forschungsförderung zu bewerten sind. Dabei werden auch die – insbesondere unionsrechtlichen – Grenzen des jeweiligen gesetzgeberischen Gestaltungsermessens berücksichtigt. Einige Befunde und Hypothesen sind dabei noch vorläufiger Natur, soweit es bislang an hinreichend aussagekräftigen empirischen Erhebungen zu den fiskalischen wie wirtschaftspolitischen Effekten von mit den BEPS-Vorgaben konformen Patentboxen mangelt.

Eine Würdigung von Patentboxen und Input-orientierten Alternativmodellen einer steuerlichen Förderpolitik kann dabei nur ausgehend vom jeweiligen gesetzgeberischen Förderziel erfolgen. In Betracht kommen im Wesentlichen drei Zielsetzungen²¹: Erstes denkbare Ziel ist die Gewinnung oder jedenfalls Sicherung von Steuersubstrat in Form der Erträge aus der Lizenzierung, Veräußerung oder sonstigen Nutzung von geistigem Eigentum. Die steuerliche Förderung ist in diesem Fall eine Maßnahme im internationalen Steuerwettbewerb um die territoriale Zuordnung von geistigem Eigentum bzw. Verwertungsaktivitäten, und letztlich um die daran anknüpfende Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der damit korrespondierenden Unternehmensgewinne. Davon zu unterscheiden ist zweitens das Anliegen, den jeweiligen Standort im internationalen Wettbewerb um die Ansiedlung von Realinvestitionen in Forschung und Entwicklung zu stärken. Steuerliche Anreize sollen dann dazu dienen, bei geographisch noch nicht festgelegten Investitionsvorhaben – typischerweise eines multinationalen Unternehmens – den Ausschlag für eine Durchführung im Inland zu geben. Drittens schließlich kann Ziel die Förderung von Forschung und Entwicklung im engeren Sinne sein, indem steuerliche Anreize gesetzt werden, zusätzliche Investitionen an bereits bestehenden inländischen Forschungsstandorten zu tätigen bzw. die Gründung innovativer Startups zu erleichtern.

14 *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, S. 11.

15 S. *Westmore*, „R&D, Patenting and Growth: The Role of Public Policy“, OECD Economics Department Working Papers 1047, 2013, Rz. 49; *Appelt u.a.* (FN 3), S. 22, m.w.N.

16 Zu den verschiedenen Varianten, die bislang in ausländische Steuersysteme Eingang gefunden haben, s. eingehend *EU-Kommission* (FN 3), S. 20; *Appelt u.a.* (FN 3), S. 8 ff. und S. 38 ff.; *Spengel u.a.*, Steuerliche FuE-Förderung, EFI-Studien zum deutschen Innovationssystem, Nr. 15-2017, S. 10 ff.

17 Die Abgrenzung des Kreises förderfähiger Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen orientiert sich in der Praxis vielfach am OECD Frascati Manual, s. *Danon*, General Report, IFA CDFI, Vol. 100A: Tax incentives on Research and Development, 2015, S. 17 (29 f.); sowie den

Länderüberblick bei *Spengel u.a.* (FN 3), S. 85 ff. Dazu eingehend und kritisch *Shay u.a.*, R&D Tax Incentives, 69 *Tax Law Review* 2016, 419 (442 ff.).

18 Zu dessen Bedeutung insbes. für KMU s. OECD (FN 3), S. 137; *Schwarz* (FN 3), 711 (723). S. auch *Spengel* in FS *Andres*, 2016, S. 409 (413): „Ansonsten verpufft die Anreizwirkung.“

19 Im Folgenden wird der Begriff der „Patentbox“ als Oberbegriff verwendet.

20 Zu Einzelheiten s. *Evers/Miller/Spengel*, Intellectual Property Box Regimes, ZEW Discussion Paper No. 13-070, 2013, S. 6 ff.; *Evers*, Intellectual Property (IP) Box Regimes, 2014, S. 49 ff.; *Danon* (FN 17), S. 17 (39 ff.); *Rassentosse*, Patent Box Policies, 2015, S. 3 ff.; *Faulhaber*, The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation, 101 *Minn. L. Rev.* 2017, S. 1641 (1652 f.).

21 Vgl. auch *Schwarz* (FN 3), 711 (714 ff.).

II. Gewandeltes fiskalpolitisches Potenzial von Patentboxen

Das erstgenannte Ziel einer verbesserten Positionierung im Wettbewerb um die Erlangung oder Sicherung der Besteuerungshoheit hinsichtlich IP-basierter Unternehmensgewinne lässt sich zielgenau nur durch Patentboxen bzw. sonstige Output-orientierte Regime erreichen. Nur sie senken die Steuerbelastung der Verwertungserlöse und sind daher dazu angetan, sich auf den Vergleich des Belastungsniveaus der laufenden Unternehmensgewinne in verschiedenen Besteuerungsjurisdiktionen auszuwirken²².

1. Eindämmung „schädlicher“ Effekte durch den Nexus Approach

Die herkömmlichen Patentboxen insbesondere diverser EU-Mitgliedstaaten erfüllten denn auch vielfach primär diesen Zweck²³. Die Inhaber der jeweiligen Immaterialgüterrechte und ggf. sonstiger immaterieller Wirtschaftsgüter konnten dabei typischerweise in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung gelangen, auch ohne in nennenswertem Umfang Real- oder Personalinvestitionen in dem betreffenden Staat zu tätigen²⁴. Empirische Untersuchungen legen nahe, dass auf diese Weise vor allem hoch profitable Innovationen von den bis 2015 geschaffenen Patentboxen angezogen und ggf. auch im jeweiligen Zielland patentiert wurden²⁵.

Patentboxen lieferten damit ein Paradebeispiel für sog. „schädliche“ Besteuerungspraktiken, die in erheblichem Ausmaß Anreize für internationale Gewinnverlagerung setzten, ohne eine damit korrespondierende Verlagerung von Unternehmenssubstanz vorauszusetzen. Wenig überraschend gerieten sie daher rasch ins Visier der 2013 ausgerufenen BEPS-Initiative der OECD. Als Kompromisslinie wurde 2014 von Deutschland und Großbritannien der sog. „Modified Nexus Approach“ entwickelt²⁶, der sodann 2015 auch in den Abschlussbericht der BEPS Action 5 eingegangen²⁷ und von der G20 gebilligt worden ist²⁸. Neue wie bestehende Patentboxen-Regime sollen demzufolge Gewinne aus der Verwertung von geistigem Eigentum künftig grundsätzlich nur noch insoweit begünstigen, als diese

auf Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen fußen, die ihrerseits einen territorialen Nexus mit der Besteuerungshoheit des jeweiligen Staates aufweisen. Vereinfacht ausgedrückt soll ein Staat Gewinne aus der Verwertung geistigen Eigentums nur noch steuerlich begünstigen dürfen, soweit er stattdessen auch schon die damit zusammenhängenden Forschungsaufwendungen hätte steuerlich erfassen und privilegieren können. Auf diese Weise soll ein substantieller territorialer Nexus zwischen steuerlicher Förderung der Verwertungserlöse einerseits und den diese Einkünfte generierenden Realinvestitionen andererseits gewährleistet werden²⁹, ähnlich demjenigen einer steuerlichen Input-FuE-Förderung.

Des Weiteren sieht der Modified Nexus Approach Einschränkungen insbesondere hinsichtlich des Kreises der förderfähigen Kategorien geistigen Eigentums sowie der Bezugsgröße der Steuererleichterung vor³⁰. Namentlich sollen sich im Wesentlichen nur Gewinne aus der Verwertung von Patenten, patentähnlichen technischen gewerblichen Schutzrechten, sowie Urheberrechten an Software für eine steuerliche Privilegierung qualifizieren. Zumindest EU-Mitgliedstaaten dürfen außerdem bei der Berechnung des begünstigungsfähigen Gewinnanteils keine FuE-Aufwendungen des Steuerpflichtigen berücksichtigen, die auf die Auftragsforschung durch mit ihm verbundene Unternehmen entfallen, selbst wenn die entsprechenden FuE-Aktivitäten im Inland durchgeführt werden (sog. „entity approach“). Dasselbe gilt für Anschaffungskosten bzgl. bereits (ganz oder teilweise) fertiggestellter IP³¹. Ausnahmen hiervon sollen nur in eng begrenztem Umfang zulässig sein³².

Die mit der Konkretisierung und Implementierung des – rechtlich ebenfalls unverbindlichen – EU „Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung“³³ betraute Gruppe Verhaltenskodex hat sich diesen „Soft Law“-Empfehlungen von OECD und G20 angeschlossen. Sie zieht den Modified Nexus Approach nunmehr ebenfalls heran, um zu beurteilen, ob die Patentboxen-Regelungen der EU-Mitgliedstaaten als Maßnahme schädlichen Steuerwettbewerbs einzustufen und infolgedessen zu modifizieren oder aber abzuschaffen sind³⁴.

22 S. Schwarz (FN 3), 711 (724).

23 Die Einführung solcher Patentboxen zog regelmäßig einen Anstieg von Patentanmeldungen und Lizenzeinnahmen in der jeweiligen Besteuerungsjurisdiktion nach sich, s. *Dischinger/Riedel*, Journal of Public Economics 2011, 691 (698 ff.); *Griffith u.a.*, 112 Journal of Public Economics 2014, 12 (21).

24 S. *EU-Kommission*, Taxation Papers, WP 57: Patent Boxes Design, Patents Location, and Local R&D, 2015, S. 9 f.

25 Vgl. *Ernst/Richter/Riedel*, Corporate taxation and the quality of research and development, International Tax and Public Finance 2014, 694 (709 f.); *Evers*, Intellectual Property (IP) Box Regimes, 2014, S. 158 f.; *Böhm u.a.*, Corporate Taxes and Strategic Patent location within Multinational Firms, 2015, S. 2; *EU-Kommission* (FN 24), S. 20.

26 S. OECD, Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, 2015, S. 3 ff.

27 S. OECD, BEPS Project, Action 5: 2015 Final Report, S. 24 ff.

28 Ausf. zur Genese *Faulhaber* (FN 20), S. 1641 (1661 f.).

29 S. auch *Pinkernell*, DStJG 39 (2016), S. 369 (416 f.).

30 S. OECD (FN 27), Rz. 34–38 und 46–48.

31 Dies ist im Wesentlichen EU-grundfreiheitlichen Vorgaben geschuldet, s. dazu noch unten bei Punkt 4. Drittstaaten sind insoweit freier in der Ausgestaltung ihrer Patentboxen, s. OECD (FN 27), Fn. 16 und 19. S. dazu auch *Faulhaber* (FN 20), S. 1641 (1663 ff.).

32 S. OECD (FN 27), Rz. 40 f.: 30 % „up-lift“ für die Kosten der Auftragsforschung durch verbundene Unternehmen und für den Erwerb von IP.

33 Anhang I zu den Schlussfolgerungen des Rates zur Steuerpolitik v. 1.12.1997, 98/C 2/01; Überblick unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_de.

34 S. ECOFIN Conclusions v. 9.12.2014, 16846/14, dort auch zu den Vorbehalten der Niederlande; sowie v. 23.11.2015, 14303/15; und v. 17.6.2016, 10459/16; sowie den Bericht der Code of Conduct Group v. 28.11.2016, 14750/16, S. 4 ff. Siehe auch das Dokument: Answer given by Mr Moscovici on behalf of the Commission, 18 August 2016, to Question for written answer to the Commission by Fabio

Vor diesem Hintergrund dürfte es für eine deutsche Regierungskoalition gleich welcher Couleur auf absehbare Zeit keine ernsthaft in Betracht zu ziehende Option darstellen, eine Patentboxenregelung alten Schlages einzuführen, die von den Vorgaben des Modified Nexus Approach abweicht. Dies umso weniger, als die vor kurzem beschlossene Lizenzschrankenregelung des § 4j EStG maßgeblich auf der Annahme basiert, dass die Missachtung der OECD-Empfehlungen auch aus deutscher Sicht als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen ist und darum unilaterale Maßnahmen der „Missbrauchsbekämpfung“ rechtfertigt³⁵. Ein Abgehen von diesen Empfehlungen bei der Ausgestaltung einer eigenen Patentboxen-Regelung würde daher die ohnehin wackelige verfassungs- wie unionsrechtliche Legitimationsbasis für die Lizenzschrankenregelung endgültig ins Wanken bringen.

Damit dürften Patentboxen und vergleichbare Output-orientierte Vergünstigungen nicht länger geeignet sein, einen signifikanten steuerlichen Anreiz für die Verlagerung von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten oder daran anknüpfenden Verwertungsaktivitäten nach Deutschland zu setzen.

2. Verbleibendes Potenzial als defensive Maßnahme im internationalen Steuerwettbewerb

Dessen ungeachtet können Patentboxen aber absehbar weiterhin einen bedeutsamen Baustein in einem Maßnahmenpaket zur *Abwehr* der vom Steuerrecht anderer Staaten ausgehenden Sogwirkung auf die Gewinne aus der Nutzung von in Deutschland geschaffenen geistigen Eigentum darstellen³⁶. Patentboxen sind damit durch den Modified Nexus Approach im internationalen Steuerwettbewerb um Unternehmensgewinne nicht obsolet geworden. Es ändert sich lediglich ihre potenzielle Stoßrichtung von einem Instrument primär im Dienste einer aggressiven „beggarthy-neighbour“-Steuerpolitik hin zu einem im Wesentlichen defensiv ausgerichteten Element nationaler Aufkommenssicherung.

Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass sie Abwanderungstendenzen nicht nur insoweit entgegenwirken können, als diese von den absehbar in zahlreichen Staaten verbleibenden oder neu geschaffenen (und durchaus nicht sämtlich mit dem Nexus Approach konformen) Patentboxen-Regelungen ausgehen. Sie greifen vielmehr auch gegen allgemeine Niedrigsteuerregime bzw. ausländische Steueroasen, die letztlich vergleichbare Anreize zur grenzüberschreitenden Ver-

lagerung von im Inland geschaffenen geistigen Eigentum setzen. Mit anderen Worten bewähren sich Patentboxen auch im vermeintlich „fairen“ Steuerwettbewerb, der über die regulären nominalen Unternehmenssteuersätze ausgetragen wird. Sie sind damit für ein forschungsintensives Hochsteuerland wie Deutschland unter fiskalischen Aspekten ein erwägenswertes Kompromissmodell. Ihre Einführung könnte den Druck mindern, der Aushöhlung der nationalen Besteuerungsgrundlagen durch eine fiskalisch kostspieligere generelle Absenkung der nominalen Unternehmenssteuerbelastung zu begegnen³⁷, die zudem u.U. auch verteilungspolitischen Zielsetzungen zuwiderliefe. Ein dahingehender Wettbewerbsdruck dürfte dabei in den kommenden Jahren noch deutlich steigen, wenn wichtige Industriestandorte wie etwa die USA, Großbritannien oder bestimmte Schweizer Kantone ihre allgemeinen Unternehmensgewinnsteuern wie angekündigt signifikant absenken sollten.

Eine Patentbox ginge in ihren Wirkungen damit potenziell in mehrfacher Hinsicht über diejenigen einer Lizenzschranke hinaus. Letztere muss sich schon aus unionsrechtlichen Gründen auf die Abwehr „schädlicher“ Besteuerungspraktiken beschränken und richtet sich daher in Gestalt des § 4j EStG auch nur gegen die Nutzung von nicht mit dem Modified Nexus Approach vereinbaren ausländischen Patentboxen. Selbst unter diesen einschränkenden Voraussetzungen unterliegt die Lizenzschranke zudem noch erheblichen Zweifeln hinsichtlich ihrer Kompatibilität mit den europäischen Grundfreiheiten. Denn zumindest bislang hat es die EU-Kommission im Einklang mit einigen Generalanwälten beim EuGH³⁸ für die Rechtfertigung von steuerlich diskriminierenden Regelungen nicht ausreichen lassen, dass diese sich gegen „unfairen“ Steuerwettbewerb richten³⁹. Davon abgesehen läuft die Lizenzschranke ins Leere, soweit das in Deutschland geschaffene und sodann ins Ausland transferierte geistige Eigentum nicht hierzulande, sondern auf anderen Absatzmärkten verwertet werden soll. Und umgekehrt kann sie sich als Investitionshindernis in Fällen erweisen, in denen das geistige Eigentum außerhalb Deutschlands entwickelt, aber nunmehr dort genutzt werden soll.

3. Ausgestaltungsparameter einer fiskalpolitisch ausgerichteten Patentbox

Die ergänzende Einführung einer Patentbox zu Zwecken der Sicherung deutschen Steuersubstrats würde allerdings eine Reihe von steuerpolitischen wie auch

De Masi (GUE/NGL), Hugues Bayet (S&D), 1 July 2016, P-005395-16.

35 S. BT-Drs. 18/11233, 1.

36 S. dazu auch schon OECD (FN 3), S. 145; *Merrill*, Innovation Boxes: BEPS and Beyond, 69 *National Tax Journal* 2016, 847 (857).

37 S. auch Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the EU, v. 17.6.2015, SWD (2015) 121, S. 18 (noch zu den herkömmlichen Patentboxen).

38 S. GA Léger v. 2.5.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:278, Rz. 56 ff.; zustimmend GA Geelhoed v. 29.6.2006 – C-524/04, *Thin Cap GL*, ECLI:EU:C:2006:436, Rz. 63; GA Mazák v. 26.4.2007 – C-451/05, *ELISA*, EU:2007:253, Rz. 115 ff.

39 S. *EU-Kommission*, Mitteilung v. 10.12.2007, Anwendung

von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern, KOM(2007) 785, S. 4. Vgl. auch Erwägungsgrund 16 der Präambel zur sog. „ATAD“-Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016. Die Haltung des EuGH in dieser Frage ist noch offen; der Standpunkt der Kommission liegt aber zumindest tendenziell auf einer gemeinsamen Linie mit der bislang eher restriktiven Haltung des EuGH zur Rechtfertigung von Maßnahmen gegen Steuerumgehung und aggressive Steuerplanung, s. etwa EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10, *SIAT*, ECLI:EU:C:2012:415, Rz. 39 f., m.w.N. Richtigerweise vermag die Position der *EU-Kommission* indes nicht zu überzeugen, s. dazu *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 7.255, m.w.N.

verfassungs- und unionsrechtlichen Folgefragen aufwerfen. Eine erste Herausforderung läge darin, den Umfang der Steuerermäßigung sachgerecht auf die fiskalpolitische Zielsetzung des Niedrigsteuerregimes abzustimmen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die grenzüberschreitende Verlagerung von geistigem Eigentum im Konzern nicht ohne Besteuerungsfolgen bleibt, sondern Anlass zu einer Abrechnung stiller Reserven nach Fremdvergleichsgrundsätzen gibt⁴⁰. Allerdings ist damit zu rechnen, dass hier vor allem im Vorfeld der Patentierung bzw. der Verwertungsphase nach wie vor Spielräume und Manipulationsmöglichkeiten bei der Festlegung der einschlägigen Verrechnungspreise bestehen⁴¹, unbeschadet der Verschärfung der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien durch BEPS Action 8-10⁴². Eben deshalb könnten zusätzliche Anreizwirkungen für den Verbleib des geistigen Eigentums im Inland, wie sie von einer Patentbox-Regelung ausgehen würden, eine sinnvolle Komplementärmaßnahme sein. Gleichwohl muss die Steuerbelastung für Gewinne aus der Verwertung geistigen Eigentums vor diesem Hintergrund nicht bis auf das Belastungsniveau der wichtigsten Zielländer potentieller Transfers von patentfähigen u.ä. Innovationen abgesenkt werden, um bereits eine dämpfende Wirkung auf Verlagerungserwägungen zu entfalten⁴³.

Eine in diesem Sinne angemessene verbleibende Steuerbelastung würde Mitnahmeeffekte zumindest bei multinationalen Konzernen minimieren. Unvermeidbar wären Mitnahmeeffekte hingegen bei rein national agierenden KMU, die ohnehin keine Möglichkeit der Verlagerung von Immaterialgütern ins Ausland zu nicht marktkonformen Preisen haben. Daraus resultierende negative fiskalische Auswirkungen wären anhand einer Auswertung von Steuerdaten abzuschätzen und den erwarteten positiven Aufkommenseffekten aus der Sicherung von Steuersubstrat bei den „Multinationals“ gegenüberzustellen. Nur wenn auch der Saldo absehbar noch positiv ist, kann die Einführung einer im Wesentlichen fiskalpolitisch motivierten Patentbox sinnvoll sein. Die dahingehende Analyse sollte außerdem tendenziell eine dynamische und keine rein statische sein. So wäre etwa einerseits im Falle der Einführung einer Nexus-konformen Patentbox damit zu rechnen, dass KMU in höherem Maße als bisher patentfähige Innovationen auch patentieren lassen. Andererseits ist auf absehbare Zeit nicht mit einer Mindestharmonisierung der Körperschaftsteuersätze in Europa zu rechnen, weshalb sich der internationale Steuerwettbewerb jedenfalls auf mittlere Sicht tendenziell eher noch verschärfen dürfte.

Sollte sich der Gesetzgeber für die Einführung einer Patentbox entscheiden, müsste außerdem geregelt

werden, wie weit deren sachlicher Anwendungsbereich reichen soll. Der Modified Nexus Approach mindert allerdings das diesbezügliche Gestaltungs Ermessen der EU-Mitgliedstaaten. Namentlich nicht-technische gewerbliche Schutzrechte wie etwa Marken und Geschmacksmuster dürfen wie oben schon erwähnt nicht in eine Förderung einbezogen werden. Zu entscheiden wäre aber insbesondere darüber, ob eine Steuerermäßigung auch für die Gewinne aus der Verwertung von Urheberrechten an Software gelten soll. Darüber hinaus müsste generell festgelegt werden, ob sie auf Lizenzentnahmen und ähnliche Nutzungsentgelte sowie Veräußerungsgewinne begrenzt wird oder aber auch auf die Gewinne aus der unmittelbaren Verwertung des geistigen Eigentums in der Produktion u.ä. erstreckt werden soll. Leitgedanke sollte dabei bei einer fiskalpolitisch motivierten Patentbox jeweils primär sein, wie anfällig die jeweiligen Immaterialgüter bzw. Tätigkeitsfelder für den internationalen Steuerwettbewerb sind. Eine Einbeziehung auch von Software-Copyright dürfte unter diesem Aspekt naheliegender sein als die Ausdehnung auf implizite Verwertungsgewinne aus dem unmittelbarem Einsatz von Patenten u.ä. geistigem Eigentum. Dies gilt umso mehr, als die Ermittlung des entsprechenden Gewinnanteils im letztgenannten Fall komplexe und streitanfällige Berechnungen und Nachweise erfordern dürfte⁴⁴. Allerdings ist die Eigennutzung von Patenten typischerweise mit größeren positiven Externalitäten verbunden als ihre Verwertung durch Lizenzvergabe o.ä.⁴⁵. Sofern die Patentbox *auch* als wirtschafts- bzw. standortpolitisches Instrument konzipiert würde (dazu näher unter III.), wäre dieser Vorteil einer Begünstigung von Verwertungsgewinnen mit den etwaigen höheren Mitnahmeeffekten und dem erhöhten administrativen Aufwand der Begünstigung abzuwägen. Soweit von Patentboxen zudem darüber hinaus ein Impuls zu Investitionen in Forschung und Entwicklung ausgehen soll, wofür sie sich jedoch nur eingeschränkt eignen (auch dazu näher unter III.), wäre außerdem zu bedenken, dass bei einer Beschränkung auf Lizenzentnahmen bestimmte, stärker auf Eigenverwertung ausgerichtete Geschäftsmodelle und Branchen benachteiligt würden.

Ferner müssten Vorgaben für ein rechtssicher und zugleich mit vertretbarem administrativem Aufwand zu bewältigendes Nachweisverfahren entwickelt werden, namentlich das von der OECD geforderte „tracking and tracing“ des Eingangs qualifizierter und sonstiger FuE-Aufwendungen in bestimmte Immaterialgüter⁴⁶. Zu erwägen wäre insoweit auch der Rückgriff auf Blockchain- bzw. Distributed Ledger-Technologien⁴⁷.

40 S. OECD (FN 3), S. 141. Speziell zur Rechtslage in Deutschland s. *Haase/Nürnberg*, FR 2017, 1 (4 ff.).

41 S. dazu *Gupta*, *Arm's Length is Still the Mantra*, *Tax Notes International* 2014, 987 (988 f.); *Shay u.a.* (FN 17), 419 (448 f.); s. auch schon *Graetz/Doud*, *Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation*, 113 *Columbia Law Rev.* 2013, 347 (393 ff. und 415 f.).

42 S. insbes. Rz. 6.107 ff. der neu gefassten OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien.

43 Vgl. dazu auch *Evers* (FN 25), S. 131 ff.

44 S. *Griffith/Miller*, *Support for research and innovation*, in

Chote/Emmerson/Shaw, (Hrsg.), *The IFS Green Budget*, Institute for Fiscal Studies 2010, S. 243; *Evers u.a.* (FN 20), S. 11 f.; OECD (FN 27), Rz. 48 (Verweis insbes. auf Verrechnungspreisgrundsätze).

45 S. OECD (FN 3), S. 137.

46 S. OECD (FN 27), Rz. 53 ff.

47 Zu deren Einsatzmöglichkeiten und Vorzügen s. statt aller: UK Government Chief Scientific Advisor, *Distributed Ledger Technology: beyond blockchain*, 2016; speziell zum Steuerrecht auch *Johnston/Lewis*, *Tax Notes International* 2017, 16.

4. Vereinbarkeit mit EU-Primärrecht und Verfassung

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Patentboxen-Regime unionsprimärrechtlichen und in Deutschland darüber hinaus auch gewissen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegen.

a) Europäische Grundfreiheiten und Beihilfeverbot

Unionsrechtlich sind hier vor allem die beihilferechtlichen Bestimmungen der Art. 107 ff. AEUV sowie die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV bzw. des Art. 31 EWR zu nennen.

Insbesondere die grundfreiheitsrechtlichen Angriffspunkte liegen auf der Hand. Der Nexus Approach zielt im Kern gerade darauf ab, grundsätzlich nur die Erträge heimischer Forschung steuerlich zu prämiieren, was in diametralem Gegensatz zum Anliegen des EU-Binnenmarktes und eines EU-weiten Forschungsraumes (Art. 179 AEUV) steht. Diese Bedenken werden durch den „entity approach“ für EU-Mitgliedstaaten allenfalls abgeschwächt, aber nicht durchgreifend entkräftet. Zwar soll danach das Outsourcing von Forschung und Entwicklung sowohl auf inländische wie auf ausländische Konzerngesellschaften gleichermaßen zur Versagung der Begünstigung für Gewinne aus der Verwertung des geistigen Eigentums führen. Man mag daher evtl. vertreten können, es läge insoweit keine grundfreiheitsrechtlich relevante direkte Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts vor. Der EuGH hat freilich in jüngerer Zeit gelegentlich und zu Recht auch verschleierte bzw. *de facto*-Beschränkungen für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr beanstandet⁴⁸. Davon abgesehen werden grenzüberschreitende Sachverhalte nach dem „entity approach“ jedenfalls insoweit schlechter gestellt, als die Steuerbegünstigung danach im Falle der inländischen Verwertung von in ausländischen

Betriebsstätten des Steuerpflichtigen entwickeltem geistigen Eigentum bei Anwendung der DBA-Freistellungsmethode zu versagen ist⁴⁹. Eine im Lichte der bisherigen EuGH-Rechtsprechung überzeugende Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich. Insbesondere ist die generelle territoriale Begrenzung qualifizierter Forschungsaufwendungen als Maßnahme der Bekämpfung von Missbrauch bzw. „BEPS“ gemessen an den in der Judikatur des EuGH bislang formulierten Anforderungen zu pauschal gehalten⁵⁰.

Beihilferechtlich bestehen ebenfalls Bedenken. Zwar steht die steuerliche Privilegierung einer Patentbox bei entsprechend breiter Ausgestaltung Unternehmen aus allen Branchen gleichermaßen offen. Man könnte sich daher auf den Standpunkt stellen, das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV greife mangels Selektivität der Maßnahme nicht ein⁵¹. Tatsächlich sind Patentboxen-Regime aber in der beihilferechtlichen Grauzone möglicher *de facto*-Selektivität angesiedelt⁵². Denn die verfügbaren Daten zu Patentanmeldungen und die restriktiven Vorgaben des Nexus Approach hinsichtlich des Kreises begünstigungsfähiger IP lassen erwarten, dass bestimmte patentintensive Branchen überproportional, andere Wirtschaftszweige hingegen kaum von einer solchen Output-Förderung profitieren dürften⁵³. Ihre beihilferechtliche Beurteilung fällt daher in Teilen des Schrifttums auch negativ aus⁵⁴. Der EuGH wiederum hat in jüngerer Zeit nochmals verdeutlicht, auch branchenübergreifend gewährte Begünstigungen, die einem breiten Kreis von Unternehmen zugänglich sind, einer strengen Selektivitätsprüfung zu unterziehen⁵⁵.

Die EU-Kommission hat dessen ungeachtet bislang keine primärrechtlichen Einwände geäußert und scheint im Gegenteil gewillt, den mit dem Nexus Approach gefundenen politischen Kompromiss zwischen ihren Mitgliedstaaten nicht in Frage zu stellen⁵⁶. Spe-

48 S. EuGH v. 5.2.2014 – C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, ECLI:EU:C:2014:47, Rz. 39 und 41; v. 11.6.2015 – C-98/14, *Berlington Hungary*, ECLI:EU:C:2015:386, Rz. 38.

49 S. dazu eingehend *Englisch*, BEPS Action 1: Digital Economy – EU Law Implications, BTR 2015, 280 (298 ff.). Kritisch auch *Brokelind*, Intellectual Property, Taxation, and State Aid Law, in *Richelle u.a.*, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 221 (235 ff.); *Luja*, EU Report, IFA CDFI, Vol. 100A: Tax Incentives on Research and Development (R&D), 2015, S. 57 (61 f.); *Matteotti/Roth*, The OECD's Modified Nexus Approach for Patent Boxes, ASA 2015, 755 (770).

50 S. *Englisch* (FN 49), 280 (301 ff.); *Panayi*, Advanced Issues in International and European Tax Law, 2015, S. 213 ff.

51 So die *EU-Kommission* in ihrer Entscheidung v. 13.2.2008 zur spanischen Patentbox, C(2008)467 final, Rz. 14 ff. Soweit die Kommission sich dort auch mit der möglichen *de facto*-Selektivität dieses Vorzugsregimes befasst hat, geschah dies nur oberflächlich ohne genaue Prüfung der Patentintensität unterschiedlicher Wirtschaftszweige.

52 S. zur *de facto*-Selektivität eingehend *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.26 und 9.31; *Schön* in *Hancher u.a.* (Hrsg.), EU State Aids, 5. Aufl. 2016, Rz. 13-097 f.

53 Vgl. zur Datenlage den Überblick bei *EU-Kommission* (FN 24), S. 7, m.w.N.

54 So etwa *Valta*, StuW 2015, 257 (264 f.), der eine faktisch selektive Wirkung allerdings nicht branchenbezogen, son-

dern im Verhältnis von multinationalen Konzernen zu nicht konzerngebundenen und rein national aufgestellten Unternehmen annimmt. *Brokelind* in *Richelle u.a.*, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 221 (228 f.), sowie *Matteotti/Roth* (FN 49), 755 (772), halten eine Beschränkung der Begünstigung auf Patente für faktisch selektiv; tendenziell ebenso (sogar) auf Basis eines (zu) engen Selektivitätsverständnisses *Evers* (FN 25), S. 176 ff. Zurückhaltender *Micheau/de la Brousse*, Case Studies of Tax Issues on Selectivity, in *Rust/Micheau*, State Aid and Tax Law, 2013, S. 153 (156 ff.); *Luts*, Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, EC Tax Review 2014, 258 (265); anders wegen einer (zu) restriktiven Handhabung der Selektivitätsprüfung *Schwarz*, IP Box Regime im Europäischen Steuerrecht, 2016, S. 243 f.

55 S. EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 53 ff.

56 Vgl. *EU-Kommission*, The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers, v. 28.1.2016, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm, zum Punkt EU Action, Harmful Tax Practices: „Member States agreed to ensure that their Patent Boxes are in line with the nexus approach“. Sollte diese Zusage nicht eingehalten werden, will die Kommission eine Gesetzesinitiative zur unionsweiten Harmonisierung des Nexus Approach vorlegen, s. die Mitteilungen der Kommission v. 17.6.2015, KOM(2015) 302, S. 10; und v. 28.1.2016, KOM(2016) 23, S. 5. S. auch die Nachweise bei *Panayi* (FN 50), S. 213; sowie *Becker*, IStR 2014, 704 (707 f.).

ziell bei den Grundfreiheiten setzt man offenbar auch darauf, dass der Gerichtshof seine restriktive Rechtsprechung unter dem Eindruck der breiten Zustimmung der EU-Mitgliedstaaten zu den BEPS-Empfehlungen der OECD künftig fiskalfreundlicher ausgestalten bzw. sein bisheriges Verständnis von verhältnismäßiger Missbrauchsbekämpfung überdenken wird⁵⁷.

b) Art. 3 I GG

Aus der Perspektive des deutschen Grundgesetzes wiederum erzeugt die Privilegierung bestimmter Kategorien von Einkünften einen gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf. Da das BVerfG regelmäßig schon für die steuerliche Begünstigung ganzer Einkunftsarten einen hinreichend gewichtigen Sachgrund fordert⁵⁸, muss dies erst recht für die Entlastung nur bestimmter Einkunftsquellen innerhalb ein und derselben Einkunftsart gelten⁵⁹. Allerdings dürften die Anforderungen an eine solche Rechtfertigung vom BVerfG im Lichte seines herkömmlichen Kriterienkatalogs zur Bestimmung der verfassungsgerichtlichen Prüfungsdichte⁶⁰ nicht allzu hoch angesiedelt werden. Denn weder zeitigt die steuerliche Begünstigung von Gewinnen aus der Verwertung geistigen Eigentums verteilungspolitisch bzw. sozialstaatlich unmittelbar problematische Wirkungen noch greift sie in besonderem Maße in Freiheitsrechte ein; sie knüpft auch nicht an unverfügbare persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen an. Denkbar ist daher, dass eine Patentbox vom BVerfG als Maßnahme zur Sicherung deutschen Steuersubstrats hingenommen würde, gleichsam in Abwandlung des bekannten Bonmots des ehemaligen Bundesfinanzministers *Steinbrück*: „20 % von x sind besser als 30 % von Nix“.

Allerdings betont das BVerfG auch in ständiger Rechtsprechung, dass eine Rechtfertigung allein mit dem Finanzbedarf des Staates nicht in Betracht komme⁶¹. Insbesondere dürften punktuelle Entlastungen nicht damit gerechtfertigt werden, „dass eine allgemeine Tarifenkung finanz- und haushaltspolitisch nicht finanzierbar gewesen wäre.“⁶² Dahingehende Erwägungen bilden aber die Quintessenz einer als Abwehrinstrument im internationalen Steuerwettbewerb konzipierten Patentboxen-Regelung: Die Steuerentlastung wird aus fiskalischen Gründen auf diejenigen Einkünftebestandteile konzentriert, die besonders mobil und darum in höherem Maße dem internationalen Steuerwett-

bewerb ausgesetzt sind. Zwar wohnt dem auch eine Dimension steuerlicher Standortpolitik inne, da Deutschland durch das steuerliche Vorzugsregime als Standort für IP-Holdings bzw. für die Verwertung von im Inland entwickelten geistigem Eigentum attraktiver würde. Derartigen Erwägungen hat sich das BVerfG aber bislang nur zurückhaltend und auch nur mit Blick auf den internationalen Steuerwettbewerb um Realinvestitionen bzw. Direktinvestitionen geöffnet⁶³. Es hat bislang auch noch nicht Stellung dazu bezogen, ob es einen „qualifizierten“ und damit rechtfertigungsfähigen Fiskalgrund darstellen könnte, wenn generell ein höheres Belastungsniveau aufrechterhalten werden soll, weil selbiges steuer- oder gesellschaftspolitischen (Sach-) Gerechtigkeitsvorstellungen entspricht, und eine lediglich punktuelle Absenkung *legalen* Ausweichstrategien in solchen Bereichen entgegenwirken soll, in denen das allgemeine Belastungsniveau nach vertretbarer Einschätzung des Gesetzgebers aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs faktisch nicht oder nur eingeschränkt durchgesetzt werden kann. Das BVerfG hat bislang nur angedeutet, dass die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber *illegalen* Steuervermeidungsstrategien um des gleichheitsrechtlichen Postulats eines gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze willen ein Abgehen von der Regelsteuerbelastung zu rechtfertigen vermag⁶⁴. Die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen zwecks Vermeidung einer legalen Abwanderung ins Ausland in Wirtschaftsbereichen, die in besonderem Maße dem internationalen Steuerwettbewerb ausgesetzt sind, hat das BVerfG bislang nur im Kontext einer Lenkungssteuer und erneut nur mit Blick auf die drohende Verlagerung von „realen“ Wirtschaftsaktivitäten, d.h. mit Blick auf die volkswirtschaftlichen und nicht lediglich fiskalischen Auswirkungen der Abwanderung akzeptiert⁶⁵. Eine Weiterentwicklung dieser Rechtsprechung wäre nach hier vertretener Auffassung angezeigt, sie ist jedoch ungewiss.

Vor diesem Hintergrund wie auch angesichts der erklärten Zielsetzung des Modified Nexus Approach⁶⁶ ist damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber eine etwaige Patentbox-Regelung zusätzlich unter dem Gesichtspunkt der Förderung von Forschung und Entwicklung, d.h. mit einer lenkungspolitischen Zielsetzung rechtfertigen würde. Wie unter III.1 und III.2. noch darzulegen sein wird, würde die Einführung einer Patentbox absehbar auch tatsächlich gewisse An-

57 Einen gewissen Dämpfer haben diese Erwartungen allerdings durch die Entscheidung des EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom*, ECLI:EU:C:2017:641 erhalten.

58 S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181), m.w.N.

59 S. auch die generelle Formulierung in BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181): „[Es] gelten für Sondertarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen.“

60 S. dazu statt aller BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rz. 105, m.w.N.; *Englisch* in *Stern/Becker*, Grundrechte-Kommentar, 2. Aufl. 2016, Art. 3 Rz. 138 ff., m.w.N.

61 S. bspw. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84,

1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89); v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (151); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 (233).

62 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (184).

63 S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (192 f.).

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

65 S. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (299).

66 S. OECD (FN 27), Rz. 28: „This [...] aligns with the underlying purpose of IP regimes by ensuring that *the regimes that are intended to encourage R&D activity* only provide benefits to taxpayers that in fact engage in such activity.“ (Hervorhebung nur hier).

reizeffekte setzen, weshalb eine entsprechende Gesetzesbegründung⁶⁷ bei der Prüfung eines sachlich rechtfertigenden Grundes plausibel wäre und deshalb für die steuerliche Privilegierung Berücksichtigung finden müsste. Auf dem Gebiet steuerlicher Lenkung wiederum soll der Gesetzgeber nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG eine relativ große Gestaltungsfreiheit beanspruchen können⁶⁸. In der Gesamtschau der möglichen Rechtfertigungsgründe und angesichts des absehbar niederschweligen Prüfungsmaßstabs des BVerfG dürfte eine Patentboxen-Regelung damit verfassungsrechtlich bestehen können⁶⁹.

III. Patentboxen als inferiores standortpolitisches Förderinstrument

Anreize für zusätzliche Forschung und Entwicklung im Inland können sowohl Patentboxen als auch Inputorientierte Maßnahmen der Prämierung von FuE-Aufwendungen setzen⁷⁰. Das gilt sowohl für die Gewinnung von Investitionsvorhaben im europäischen und globalen Wettbewerb um die Ansiedlung von Entwicklungsabteilungen und innovativen Start-ups als auch für die Generierung zusätzlicher Investitionen im Rahmen bereits bestehender Unternehmensniederlassungen.

1. Begrenzte Anreizwirkungen primär bei internationalen Konzernen

Empirische wie theoretische Untersuchungen deuten allerdings darauf hin, dass Patentboxen herkömmlicher Prägung (mit keinen oder nur geringen Anforderungen an die territoriale Verknüpfung von FuE einerseits und begünstigten Gewinnen andererseits) für diese Zielsetzung generell deutlich weniger geeignet sind als eine bereits in der Entwicklungsphase ansetzende steuerliche Input-Forschungsförderung⁷¹. Die Vorgaben des Modified Nexus Approach könnten hier zu einer stärkeren Differenzierung Anlass geben: Für die meisten Unternehmen und Forschungsvorhaben dürfte ein Patentboxen-Regime damit noch weiter an Relevanz für die FuE-Investitionsplanung verlieren. Für bestimmte Kategorien von Unternehmen, namentlich patentintensiv forschende Multinationals, könnte eine Patentbox aber künftig an Bedeutung gewinnen. Diese Annahme beruht auf folgenden Erwägungen:

- a) Nur steuerliche Förderinstrumente, die bereits in der Entwicklungsphase ansetzen, können bei sachgerechter Gestaltung, namentlich bei Gewährung von Steuergutschriften, zusätzliche Liquidität für die Forschung und Entwicklung bereitstellen bzw. im Unternehmen belassen⁷².
- b) Daneben sinkt die Wahrscheinlichkeit, in den Genuss einer steuerlichen Privilegierung von Verwertungserlösen im Rahmen einer Patentbox-Regelung zu gelangen, mit zunehmendem Risiko eines wirtschaftlichen Fehlschlags der Forschung⁷³ und damit tendenziell mit zunehmendem Innovationsgrad. Mit zunehmender Dauer eines Forschungsprojekts erhöht sich außerdem die Gefahr „zeitbedingter Widersprüchlichkeit“ („time inconsistency“) von steuerpolitischen Entscheidungen, d.h. die Gefahr einer Beschneidung oder Abschaffung von zunächst in Aussicht gestellten Steuerentlastungen für den Gewinn aus erfolgreichen Forschungsprojekten. Demgegenüber kann der Steuerpflichtige bei Input-orientierten FuE-Regimen zuverlässiger mit einer Steuersubvention für seine aktuell durchgeführten Forschungsprojekte rechnen.
- c) Von vornherein keine Impulse für Forschung und Entwicklung gehen von einer mit dem Nexus Approach konformen Patentbox außerdem bei denjenigen Unternehmen aus, die ihrem selbstgeschaffenen geistigen Eigentum keinen rechtlichen Schutz ange-deihen lassen wollen, also insbesondere von der Anmeldung von Patenten absehen wollen. Empirische Studien legen nahe, dass ein erheblicher Teil von FuE-Aktivitäten auf die Entwicklung solchen, nicht patentierten und zum Teil auch nicht patentfähigen geistigen Eigentums entfällt⁷⁴. Die durch dessen Verwertung erzielten Gewinne qualifizieren sich nach den Vorgaben des Nexus Approach wie oben dargelegt nicht für eine steuerliche Förderung. Gerade solche Innovationen sind aber in besonderem Maße förderungswürdig, weil sie mangels Patentschutz rascher Nachahmer finden und die positiven Externalitäten dieser Art von Forschung daher besonders hoch sind⁷⁵.
- d) Schließlich sieht der Modified Nexus Approach auch Einschränkungen bei der Anrechnung von Forschungsaufwendungen des Rechtsvorgängers für die Zwecke der Berechnung des Umfangs förderfähiger Gewinne vor, wenn die erfolgreiche IP-

67 Zum – vermeintlichen – Gebot, den Förderungs- und Lenkungszweck in der Gesetzesbegründung (oder anderweitig) als von einer bewussten gesetzgeberischen Entscheidung getragen kennlich zu machen, s. etwa BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (367 f.), m.w.N.

68 S. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (293); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182), jeweils m.w.N.

69 S. allerdings zu Bedenken aus der Warte des schweizerischen Gleichheitssatzes *Matteotti*, Fairness im Steuerrecht, ASA 2015, 51 (67 f.); Ungleichbehandlung verschiedener Unternehmenstypen bei Begrenzung der FuE-Förderung auf Patente u.ä. gewerbliche Schutzrechte.

70 S. *EU-Kommission* (FN 3), S. 19 (mit ausf. Überblick über die bisherigen Studien zur Effektivität von Input-orientierten Abzügen von der Steuerschuld auf S. 27 ff.); exemplar-

risch für Patentboxen die ökonomische Untersuchung der Effekte des niederländischen IP-Regimes durch *Den Hertog u.a.*, Evaluatie innovatiebox 2010–2012, 2016, insbes. S. 72.

71 S. zu den bisherigen empirischen Erkenntnissen den Überblick bei *EU-Kommission* (FN 3), S. 75, m.w.N.; sowie *Graetz/Doud* (FN 41), 347 (355 ff. und 372 ff.); sowie speziell zum Effekt einer Inputförderung auch *Appelt u.a.* (FN 3), S. 16 ff.; *Spengel u.a.* (FN 16), S. 63 ff. Zu einigen theoretischen Gründen IMF Fiscal Monitor: Acting Now, Acting Together, 2016, S. 53.

72 S. *Griffith/Miller* (FN 44), S. 241; *Appelt u.a.* (FN 3), S. 24; *Neubig u.a.* (FN 3), S. 13; *Merrill* (FN 36), 847 (855).

73 Darauf weisen auch schon *Evers u.a.* (FN 20), S. 33 hin.

74 S. *EU-Kommission* (FN 24), S. 7, m.w.N.

75 S. *Griffith/Miller* (FN 44), S. 240; *Schwarz* (FN 3), 711 (714).

Entwicklungsgesellschaft nach einer Beteiligungsveräußerung oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (M&A) von einem Dritten übernommen wird. Sofern die entsprechende Vorgabe des BEPS Action 5 Reports⁷⁶ restriktiv interpretiert bzw. umgesetzt wird, könnte dies eine Patentbox-Regelung für Start-ups substantiell entwerten. Denn bei ihnen ist ein sog. „investor exit“ im Rahmen der Beendigung oder Umstrukturierung einer Venture Capital-Finanzierung ein häufig zu beobachtendes Phänomen.

Potenzielle Patentboxen-Vergünstigungen für spätere Gewinne dürften infolgedessen von solchen Unternehmen bei ihrer Investitionsentscheidung berücksichtigt werden, bei denen sich die vorstehend genannten Faktoren in geringerem Maße nachteilig auswirken. Dies sind zum einen Firmen, die Forschungsvorhaben mit einem nur geringen Innovationsgrad und daher auch nur geringem Fehlschlagsrisiko durchführen. Zum anderen und vor allem aber dürfte eine Output-Förderung nach dem Modified Nexus Approach in die FuE-Planung großer multinationaler Konzerne eingehen, die an einem Standort um der Erzielung von Synergieeffekten willen mehrere Forschungsvorhaben parallel durchführen und dadurch ihr Risiko diversifizieren⁷⁷. Diese Kategorie von Unternehmen ist typischerweise auch nicht auf Liquiditäts- bzw. Finanzierungseffekte einer Forschungsförderungsmaßnahme angewiesen⁷⁸, die Patentboxen wie dargelegt nicht bieten können.

Außerdem kommt diesen gereiften Konzernen mit einer breiten Palette von Forschungsvorhaben eine Sonderregelung im Rahmen des Modified Nexus Approach zugute. Denn nach dem innerhalb der OECD gefundenen Kompromiss dürfen Patentboxen so ausgestaltet werden, dass lokale Aufwendungen für Grundlagenforschung („basic research“) für die Zwecke der Berechnung des förderfähigen Anteils der Gewinne aus der Verwertung von geistigem Eigentum *vollumfänglich* dem bzw. den letztlich erfolgreichen Forschungsvorhaben zugeordnet werden. Sie berechtigen also bei entsprechender Umsetzung auch soweit zur Inanspruchnahme eines verminderten Steuersatzes, als sie ursprünglich der Entwicklung von weiteren, aber erfolglos gebliebenen Forschungslinien dienen. Synergieeffekte bei FuE-Aufwendungen erhöhen damit nicht nur die Wahrscheinlichkeit, in den Genuss steuerlicher Vergünstigung zu kommen, sondern zugleich auch deren Volumen. KMU und Start-ups können hingegen von diesem Effekt typischerweise nicht profitieren, weil sie sich regelmäßig auf einzelne FuE-Vorhaben konzentrieren.

76 S. OECD (FN 27), Fn. 18.

77 Vgl. auch *Neubig u.a.* (FN 3), S. 13.

78 S. *Shay u.a.* (FN 17), 419 (448).

79 S. dazu den Literaturüberblick bei *Holgerson*, Patent management in entrepreneurial SMEs, 43 R&D Management 2013, 21 (23 f.); sowie *Hughes/Mina*, The Impact of the Patent System on SMEs, Centre for Business Research, University of Cambridge Working Paper No. 411, 2010; *Frietsch u.a.*, SME Patenting – An Empirical Analysis in Nine Countries, Fraunhofer ISI Discussion Papers Innovation Systems and Policy Analysis No. 36, 2013; jeweils m.w.N.

Nicht zuletzt legen einige Untersuchungen nahe, dass reife, bereits im Markt etablierte Konzerne auch eher patentintensiv forschen, d.h. die Ergebnisse ihrer Forschung rechtlich schützen lassen⁷⁹. Sie sind darum anzunehmenderweise auch in relativ geringerem Maße vom Ausschluss der Förderung für nicht patentiertes geistiges Eigentum – namentlich Prozesswissen und Know-How – betroffen.

Die vorstehend erörterten Faktoren, die Patentboxen als relevanter für die Investitionsplanung von patentintensiv forschenden Multinationals im Vergleich insbesondere zu innovativen KMU und Start-ups erscheinen lassen, bestanden überwiegend schon vor der Verständigung auf den Modified Nexus Approach. Nach empirischen Erhebungen sollen die traditionellen, im Regelfall nicht durch vorherige lokale Forschungsaufwendungen bedingten Patentboxen-Vergünstigungen gleichwohl gerade bei besagten Multinationals vielfach nur eine untergeordnete Rolle bei der Standortentscheidung betreffend FuE-Aktivitäten gespielt haben⁸⁰. Dies dürfte aber gerade auch darauf zurückzuführen sein, dass die steuerlichen Vorteile der herkömmlichen Patentboxen von dieser Standortentscheidung zumindest weitgehend, wenn nicht sogar vollständig entkoppelt waren und somit unabhängig davon mit relativ geringen Transaktionskosten in Anspruch genommen werden konnten⁸¹. Diese Flexibilität ist jedoch nunmehr durch den Modified Nexus Approach stark eingeschränkt; tendenziell müssen FuE-Vorhaben jetzt dort angesiedelt werden, wo das steuerliche Präferenzregime für die Gewinne aus der Verwertung von Patenten u.ä. nachfolgend in Anspruch genommen werden soll. Hinzu kommt, dass auch die neuen, durch die BEPS Aktionen 8-10 geprägten OECD-Verrechnungspreislösungen den Konzernen geringere Bewertungsspielräume beim Transfer von geistigem Eigentum belassen als unter der Ägide der traditionellen Patentboxenregime. Es wäre daher zu erwarten, dass die Existenz einer Patentbox in der Phase der konzerninternen FuE-vorhabenbezogenen Entscheidungsfindung künftig eine größere Rolle spielt als bislang⁸².

2. Deutlich reduzierte Anreize für zusätzliche FuE-Aufwendungen

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass mit dem Nexus Approach vereinbarte Patentboxen über alle Kategorien von Unternehmen und Branchen hinweg anders als bislang nur noch eingeschränkt dazu angeht sein dürften, zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zu stimulieren, die sich ohne steuerliche Anreize nicht rechnen würden. Vielmehr

80 S. *Heckemeyer/Richter/Spengel*, Tax Planning of R&D intensive Multinationals, ZEW-Discussion Paper Nr. 14-114, 2014; s. auch *EU-Kommission* (FN 24), S. 4.

81 S. *Heckemeyer/Richter/Spengel* (FN 80), S. 3.; *Evers u.a.* (FN 20), S. 36; s. auch *EU-Kommission* (FN 3), S. 22; *Commission Staff Working Document* (FN 37), S. 21.

82 Vgl. dazu auch *EU-Kommission* (FN 24), S. 23: Patentboxen, die schon bislang steuerliche Vergünstigungen an die zumindest teilweise lokale Entwicklung der patentierten Innovation knüpften, haben demnach in signifikantem Ausmaß zu einer Verlagerung auch von FuE-Aktivitäten und nicht nur von Patenten Anlass gegeben.

ist zu erwarten, dass sich selbst multinationale Konzerne von einer Patentbox eher bei Standortentscheidungen beeinflussen lassen, d.h. bei der Frage wo sie ein Forschungsvorhaben durchführen, als bei der Entscheidung über „ob“ und Umfang einer dahingehenden Investition. Hierfür spricht insbesondere Folgendes:

Investitionen in aus unternehmerischer Perspektive unrentable FuE-Projekte bzw. in zusätzliche FuE-Aufwendungen jenseits eines rentablen Investitionsvolumens, die wegen der oben erwähnten Spillover-Effekte u.U. volkswirtschaftlich wünschenswert sein können, wird ein Unternehmen nur bei einer negativen effektiven Marginalsteuerbelastung tätigen. Der erforderliche steuerliche Subventionseffekt tritt mit anderen Worten nur ein, soweit das Unternehmen aufgrund zusätzlicher Investitionen seine anderweitig bestehende Steuerlast reduzieren bzw. eine Steuervergütung erhalten kann und dieser Entlastungseffekt die mangelnde betriebswirtschaftliche Rentabilität der vom Staat angestrebten Ausweitung des Investitionsumfangs überkompensiert.

Patentboxen verringern zwar die effektive durchschnittliche Steuerbelastung der Einkünfte aus der Verwertung geistigen Eigentums und machen eine Steuerjurisdiktion damit als Standort für profitable FuE-Projekte deutlich attraktiver⁸³. Sie haben aber nicht notwendig auch negative Marginalsteuersätze zur Folge. Das hängt vielmehr von ihrer konkreten Ausgestaltung und namentlich von der Behandlung der mit den IP-Erträgen korrespondierenden Aufwendungen ab. Wirken sich die der Verwertungsphase vorgelagerten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung oder zumindest die laufenden Aufwendungen des IP-Managements während der Nutzung der Patentbox steuermindernd in Höhe des Regelsteuersatzes aus, weil sie mit regelbesteuerten anderweitigen Einkünften verrechnet werden können, wohingegen die Verwertungserlöse in den Anwendungsbereich des reduzierten Steuersatzes der Patentbox fallen, spricht man vom sog. „gross approach“. Nur dieser impliziert eine steuerliche Subventionierung i.e.S. von (erfolgreichen) Forschungsprojekten⁸⁴. Patentboxen-Varianten mit diesem Bruttoerlös-Ansatz sind in der Vergangenheit in einigen Staaten zum Einsatz gekommen⁸⁵.

Für die Zukunft sind die Möglichkeiten einer solchen Ausgestaltung aber durch den Modified Nexus Approach eingeschränkt worden. Denn dieser gestattet eine steuerliche Privilegierung laufender Einkünfte aus der Verwertung von Patenten und ähnlichen Schutzrechten nur auf Basis der Nettolizenzentlöse bzw. der Nettoerträge aus der produktiven Nutzung des geistigen Eigentums⁸⁶. Außerdem sieht er vor, dass noch nicht verrechnete Verluste, die in wirtschaftlichem Zu-

sammenhang mit der Verwertung des geistigen Eigentums stehen, nur mit den daraus resultierenden, niedrig besteuerten Erlösen verrechnet werden „sollen“. Wirken sich frühere FuE-Aufwendungen durch Verrechnung mit regelbesteuerten Einkünften also zu einem höheren Steuersatz aus als demjenigen, dem die späteren Einkünfte aus der Verwertung des geistigen Eigentums unterliegen, darf zwar auf eine rückwirkende Korrektur dieser Asymmetrie verzichtet werden. Wenn aber frühere FuE-Aufwendungen bis zur Verwertungsreife des dadurch geschaffenen geistigen Eigentums nicht verrechnet werden konnten, so soll nach dem Nexus Approach wohl sichergestellt werden, dass daraus resultierende Verluste in der Schedule niedrig besteuert Verwertungserlöse eingesperrt bleiben⁸⁷. Diese Ungleichbehandlung bevorzugt im Übrigen tendenziell erneut reife multinationale Konzerne im Vergleich zu KMU und insbesondere Start-ups, weil erstere typischerweise eher schon in der FuE-Phase über anderweitige positive Einkünfte verfügen (bzw. entsprechende Einkunftsquellen ins Inland verlagern können), mit denen die FuE-Aufwendungen direkt verrechnet werden können⁸⁸.

IV. Zusammenwirken von Patentboxen und Maßnahmen der Input-Förderung

Im Lichte sämtlicher vorstehend geschilderter Unzulänglichkeiten von Patentboxen als FuE-Förderinstrumente liegt es nahe, steuerliche Forschungsförderung primär über Input-orientierte Vergünstigungen zu betreiben. Dies kann in Gestalt von zusätzlichen Abzügen von der Bemessungsgrundlage geschehen oder durch Abzüge von der Steuerschuld bzw. durch Steuergutschriften, deren Höhe sich jeweils an der Höhe näher zu bestimmender Forschungsaufwendungen orientiert. Die Fördervariante zusätzlicher Abzüge von der Bemessungsgrundlage weist dabei u.a. den Nachteil auf, dass sie bei unzureichenden positiven Einkünften nicht ohne weiteres zur Auszahlung einer Steuervergütung berechtigt, sofern dies nicht gesondert angeordnet würde. Vor allem aber hinge der Umfang der FuE-Förderung dann auch vom anwendbaren Steuersatz ab. Jedenfalls bei transparent besteuerten Unternehmensträgern mit einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern handelt es sich daher nicht um ein geeignetes Förderinstrument⁸⁹. Im Übrigen sind denkbare Ausgestaltungsvarianten im Schrifttum bereits ausführlich untersucht worden⁹⁰.

Ist somit die Ausgestaltung der steuerlichen Forschungsförderung als Input-Förderung in Gestalt von Steuergutschriften zu präferieren, so schließt dies gleichwohl nicht aus, dass sich der Gesetzgeber aus andersartigen Erwägungen heraus für die Einführung einer Patentbox entscheidet. Wie oben ausgeführt wur-

83 S. Evers u.a. (FN 20), S. 19 u. 31 ff.

84 S. Evers (FN 25), S. 105 ff.; Evers u.a. (FN 20), S. 28.

85 Siehe dazu den jeweiligen Überblick in den in FN 20 zitierten Beiträgen.

86 S. OECD (FN 27), Rz. 47.

87 S. OECD (FN 27), Fn. 14. Aus der dortigen Formulierung geht allerdings nicht ganz eindeutig hervor, ob sich die Einschränkung der Verlustverrechnung auch auf FuE-Aufwendungen erstrecken soll, die im Zusammenhang

mit der Patententwicklung u.ä. stehen.

88 S. Evers u.a. (FN 20), S. 22.

89 S. Spengel u.a. (FN 3), S. 59 f. Zu weiteren Vorzügen der Steuergutschriften s. auch Linder u.a., Leitfaden für eine steuerliche Input-Förderung von Forschung und Entwicklung, ASA 2015, 267 (279 f.).

90 Statt aller: Spengel u.a. (FN 3), S. 83 ff.; Spengel u.a. (FN 16), jeweils m.w.N.

de, vermag nur ein Instrument der Output-Förderung zielgenau als defensive Maßnahme im internationalen Steuerwettbewerb um Besteuerungsrechte hinsichtlich der Erlöse aus der Verwertung geistigen Eigentums zu wirken. Um einer effektiven Forschungsförderung willen sollte eine solche primär fiskalpolitisch motivierte Patentbox dann aber durch bereits in der Entwicklungsphase ansetzende Förderinstrumente flankiert werden. Da von einer mit dem Nexus Approach konformen Patentbox wie dargelegt bei multinationalen und patentintensiv forschenden Konzernen absehbar bereits gewisse Anreize für eine Ansiedlung von Forschungsprojekten im Inland ausgehen dürften, wäre in diesem Fall zu erwägen, die bereits vorgelagert einsetzende, auf Forschungsaufwendungen bezogene Input-Förderkomponente auf KMU zu beschränken bzw. zu konzentrieren. Auf diese Weise könnte eine Überförderung internationaler Konzerne vermieden werden.

Allerdings hätte eine Begrenzung der Input-Förderung auf KMU auch Nachteile, die bei der Entscheidung hierüber mit zu bedenken wären: Erstens dürfte allenfalls eine allgemeine, branchen- und größenklassenübergreifende steuerliche Forschungsförderung von der EU-Kommission als „allgemeine“ Steuervergünstigung und damit als nicht beihilfenrelevant eingestuft werden⁹¹. Sind Abzüge von Bemessungsgrundlage oder Steuerschuld hingegen auf KMU begrenzt, ist die Maßnahme als selektive staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen. Sie kann daher grds. nur umgesetzt werden, wenn sie dem Korsett⁹² detaillierter Vorgaben der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung⁹³ oder des FuE-Unionsrahmens⁹⁴ genügt. Anschauungsmaterial bietet insoweit der „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung kleinerer und mittlerer Unternehmen“, den die Grüne Bundestagsfraktion im März 2016 vorgelegt hat⁹⁵.

Zweitens entstehen dann Förderlücken, etwa im Bereich der Entwicklung von nach dem Nexus Approach nicht förderfähigem geistigen Eigentum (zB nicht durch Patente geschützte Prozess- oder Produktinnovationen bzw. „Know-How“) durch größere Unternehmen. Solche Defizite ließen sich auch nicht hinreichend durch alternative Maßnahmen direkter Projektförderung ausgleichen⁹⁶. Geht es dem Gesetzgeber vor allem um die Stimulation zusätzlicher FuE-Aufwendungen, so mag dies zwar akzeptabel erscheinen. Denn nach den bisherigen empirischen Erkenntnissen gehen

von steuerlicher Input-Förderung bei KMU größere Anreizwirkungen für zusätzliche Forschungsaufwendungen aus, wohingegen bei großen Unternehmen insoweit in höherem Maße Mitnahmeeffekte zu erwarten sind⁹⁷. Dies könnte eine Konzentration der Förderung auf KMU im Übrigen auch losgelöst von den Wechselwirkungen mit einer etwaigen Patentbox für den Gesetzgeber attraktiv machen. Allerdings deutet eine jüngere Untersuchung darauf hin, dass die Forschung durch KMU auch nur in geringerem Maße mit einem positiven Wissen-Spillover verbunden ist, weil sie häufiger auf technologische Nischen fokussiert⁹⁸. Des Weiteren sind aus rein nationaler Perspektive positive Externalitäten von FuE auch dann zu erwarten, wenn steuerliche Förderung die Unternehmen zwar nicht zu zusätzlichen FuE-Aufwendungen, aber zur Verlagerung von Forschungsstandorten oder -aktivitäten ins Inland bewegt bzw. der Abwanderung vom bestehenden inländischen Standort vorbeugt⁹⁹. Unter diesem Aspekt ist steuerliche FuE-Förderung im internationalen Steuerwettbewerb aber gerade bei größeren, multinationalen Unternehmen von Bedeutung¹⁰⁰. Förderlücken bei einer Konzentration von Input-Förderinstrumenten auf KMU sind daher nicht zu vernachlässigen.

V. Zusammenfassung

In jüngerer Zeit nimmt in Politik und Wirtschaft die Diskussion an Fahrt auf, ob auch in Deutschland gesetzgeberische Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der Entwicklung oder Verwertung von geistigem Eigentum ergriffen werden sollten. Der Gesetzgeber könnte sich dabei entweder für eine Input-Förderung von FuE-Aufwendungen, für eine Output-Förderung der Gewinne aus erfolgreichen FuE-Projekten, oder für eine Kombination beider Ansätze entscheiden. Welche Fördervariante vorzugswürdig ist und wie sie ggf. optimal auszugestalten wäre, kann dabei nur ausgehend vom gesetzgeberischen Förderziel beurteilt werden. So kann es dem Gesetzgeber einerseits darauf ankommen, Steuersubstrat in Form der Erträge aus der Lizenzierung, Veräußerung oder sonstigen Nutzung von geistigem Eigentum ins Land zu holen bzw. dort zu halten. Andererseits kann die steuerliche Förderung auch auf eine Stärkung des inländischen Forschungsstandorts abzielen, sei es im internationalen Steuerwettbewerb um die Ansiedlung von FuE-Projekten oder als auch rein national wirkende Maßnahme zur Generierung zu-

91 So jedenfalls seinerzeit noch die Mitteilung der Kommission über Wege zu einer wirksamen steuerlichen Förderung von FuE, KOM(2006) 728 endg., S. 7 f.

92 Die *EU-Kommission* hat ihr Genehmigungsermessen durch Verordnungen und Verwaltungsvorschriften selbst stark eingeschränkt; sie lehnt es darüber hinaus in der Regel ab, Förderkonzepte zu genehmigen, die von den dort niedergelegten Kriterien abweichen, s. *Bernabeu*, R&D& Tax Incentives in the European Union and Tax Incentives, *European Taxation* 2014, 178 (182). Einen Überblick über die wichtigsten Kriterien bietet *Luja*, *EU Report*, IFA CDFI, Vol. 100A: Tax Incentives on Research and Development (R&D), S. 57 (65 ff.).

93 Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission v. 17.6.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV.

94 *EU-Kommission*, Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, v. 27.6.2014.

95 Entwurf eines „KMU-Forschungsförderungsgesetzes“ v. 15.3.2016, BT-Drs. 18/7872.

96 Zu generellen Schwächen von Direktsubventionen für FuE-Projekte s. auch *Spengel u.a.* (FN 3), S. 31 ff.; *EU-Kommission* (FN 3), S. 19; *Appelt u.a.* (FN 3), S. 7.

97 S. *Spengel u.a.* (FN 3), S. 18 f., m.w.N.; *EFI*, Jahresgutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2017, S. 118, m.w.N.

98 So die Erkenntnisse von *Bloom/Schankerman/van Reenen*, Identifying Technology Spillovers and Product Market Rivalry, *Econometria* 2013, S. 1347.

99 S. *Den Hertog u.a.* (FN 70), S. 73.

100 S. *Appelt u.a.* (FN 3), S. 7; *Spengel u.a.* (FN 16), S. 32.

sätzlicher FuE-Aufwendungen. Dabei sind Input-orientierte Fördermaßnahmen für qualifizierte FuE-Aufwendungen, wie insbesondere zusätzliche – ggf. fiktive – Aufwandsabzüge von der Bemessungsgrundlage oder Abzüge von der Steuerschuld, in der steuerwissenschaftlichen Forschung bereits recht umfassend aufgearbeitet worden. Demgegenüber ist die Sinnhaftigkeit Output-orientierter Maßnahmen und insbesondere sog. Patentboxen noch nicht in allen Facetten ausgeleuchtet worden. Insbesondere hat der von EU, OECD und G20 als steuerpolitische Leitlinie für die Ausgestaltung von Patentboxen konsentrierte sog. Modified Nexus Approach erhebliche Auswirkungen auf die Verwirklichung der vorerwähnten Zielsetzungen.

So lässt sich zwar das Ziel einer verbesserten Positionierung im internationalen Wettbewerb um die Besteuerungshoheit hinsichtlich IP-basierter Unternehmensgewinne nach wie vor zielgenau nur durch Patentboxen und ähnliche Output-orientierte Vorzugsregime erreichen. Bei Beachtung des Nexus Approach dürften diese Instrumente aber nicht länger geeignet sein, einen signifikanten steuerlichen Anreiz für die Verlagerung von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten oder daran anknüpfender Verwertungsaktivitäten nach Deutschland zu setzen. Stattdessen verlagert sich der Schwerpunkt einer fiskalpolitisch konzipierten Patentbox auf die Abwehr der von ausländischen Niedrigsteuerregimen ausgehenden Sogwirkung auf die Gewinne aus der Nutzung von in Deutschland geschaffenem geistigen Eigentum. Eine Patentbox kann also bereits ergriffene Maßnahmen wie insbesondere die Lizenzschranke des § 4j EStG zumindest ergänzen. Insoweit bedarf es allerdings einer eingehenden Kosten-Nutzen-Analyse sowohl hinsichtlich des „Ob“ als auch ggf. des „Wie“ der Einführung einer solchen Output-orientierten Steuervergünstigung. Daneben sollte die EU-Beihilfekompatibilität durch ein Notifikationsverfahren bei der Kommission abgesichert werden, da nicht abzusehen ist, ob der EuGH solche Verschonungssubventionen als selektive Beihilfe ein-

stufen wird. Auch dann verblieben freilich noch gewisse unionsprimärrechtliche wie auch – in geringerem Maße – verfassungsrechtliche Bedenken.

Als Instrument zur Stärkung des nationalen Forschungsstandortes sind Patentboxen seit jeher nur begrenzt geeignet, wobei sich aufgrund des Modified Nexus Approach gewisse Akzentverschiebungen ergeben dürften. Bei patentintensiv forschenden multinationalen Konzernen sollte die Output-orientierte Begünstigung von Gewinnen aus erfolgreichen FuE-Projekten aufgrund der Vorgaben an die territoriale Verknüpfung von FuE-Aufwendungen und begünstigungsfähigen Verwertungserlösen in stärkerem Maße bei der Investitionsplanung Berücksichtigung finden als dies bislang der Fall war. Bei KMU hingegen sind ganz überwiegend lediglich Mitnahmeeffekte zu erwarten, zumal wenn sie in Forschung und Produktion rein national aufgestellt sind. Auch im Konzern dürften Patentboxen künftig außerdem weitaus eher eine Rolle für die Entscheidung über die Ansiedlung absehbar profitabler Forschungsprojekte spielen als bei der Entscheidung über das FuE-Investitionsvolumen. Insgesamt liegt es damit nahe, steuerliche Forschungsförderung primär über Input-orientierte Steuervergünstigungen zu betreiben, und zwar vorzugsweise über mit Steuerschulden verrechenbare Steuervergütungen.

Mit Blick auf ihre potenziell unterschiedlichen Zielsetzungen könnten Patentboxen und Input-orientierte Fördermaßnahmen auch parallel Eingang in das Steuersystem finden. Für diesen Fall wäre allerdings zu erwägen, die bereits vorgelagert einsetzende, auf Forschungsaufwendungen bezogene Input-Förderkomponente auf KMU zu beschränken bzw. zu konzentrieren. Auf diese Weise könnte eine Überförderung der FuE-Aktivitäten internationaler Konzerne vermieden werden. Dem stünden allerdings auch eine Reihe von Nachteilen gegenüber, nicht zuletzt die Notwendigkeit, die Ausgestaltung der Input-Vergünstigungen an die detaillierten beihilferechtlichen Vorgaben der EU-Kommission anzupassen.

Bekämpfung von Besteuerungslücken auf Kosten der Rechtssicherheit – Aufruf an den Gesetzgeber zur Reformierung des § 4i EStG

Prof. Dr. STEPHAN KUDERT/Dr. CHRISTIAN KAHLENBERG, beide Frankfurt (Oder)*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Einführung: Das Mitunternehmerkonzept als Problemauslöser?</p> <p>II. Zum Regelungskonzept des § 4i EStG</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Regelungsziel: Vermeidung sog. „Double Dips“ 2. Verhältnis zu § 50d Abs. 10 EStG 3. Systematische Seizierung der Tatbestandsmerkmale <ol style="list-style-type: none"> a) Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben b) Exkulpationsmöglichkeit für doppelt erfasste Erträge | <p>III. Ableitung eines Orientierungsrahmens für einen Reformansatz</p> <p>IV. Verhältnis zu höherrangigem Recht</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Unionsrecht: Primär- und sekundärrechtliche Implikationen 2. Abkommensrecht: Sperrwirkung durch den Diskriminierungsschutz? <p>V. Thesenförmiges Fazit</p> |
|---|---|

§ 4i EStG ist eine scheinbar einfache Norm, die den doppelten (Sonder-)betriebsausgabenabzug in Inbound-Konstellationen einschränken soll. Obgleich ihre Kodifizierung zwar zeitnah zur BEPS-Diskussion und Verabschiedung der ATAD erfolgte, regelt sie doch Sachverhalte, die allein aus der Umsetzung des deutschen Mitunternehmerkonzepts im grenzüberschreitenden Kontext erwachsen. Im vorliegenden Beitrag werden die Regelungsdefizite verdeutlicht und acht Thesen entwickelt, die als Leitlinien für eine notwendige Reform der Vorschrift dienen können.

Sec. 4i EStG seems to be a simple provision, which intent to limit the double tax deductibility of (special) operating expenses in case of inbound investments. Although their legislation effects in the light of the BEPS discussion as well as the adoption of the Anti-Tax-Avoidance-Directive, only the peculiar German concept of taxation partnership in cross border situations is main focused. The present article clarifies deficits in regulation and develops eight theses, which can serve as guidelines for a necessary reform.

I. Einführung: Das Mitunternehmerkonzept als Problemauslöser?

§ 4i EStG wurde kodifiziert, um einen doppelten Sonderbetriebsausgabenabzug bei Inbound-Konstellationen zu unterbinden.¹ Grund für die gegenständliche Problemlage ist das zweistufige Gewinnermittlungsschema² im Rahmen der deutschen Mitunternehmerschaft.³ Während die Ermittlung und anschließende steuerliche Zurechnung des Gesamthandsgewinns an die Mitunternehmer im internationalen Kontext grund-

sätzlich harmonisch verlaufen sollte,⁴ ruft dessen additive Ergänzung um Erträge und Aufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögensbereich im grenzüberschreitenden Kontext oftmals Konflikte hervor.⁵

Nach innerstaatlicher Betrachtung gehören die Erträge und Aufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögen zur Personengesellschaftsbetriebsstätte (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).⁶ Dies wird abkommensrechtlich (spätestens) über die in § 50d Abs. 10 EStG⁷ verankerte Qualifikations- und Zurechnungsfiktion erreicht.⁸

* Prof. Dr. Stephan Kudert ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder) sowie Direktor des Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax). Dr. Christian Kahlenberg ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl und Forschungsassistent am I CEE Tax.

1 Hierbei den Terminus „missbräuchlich“ (BT-Drs. 18/9956, 2) zu verwenden, ist unzutreffend, da der doppelte Sonderbetriebsausgabenabzug die logische Folge der Umsetzung des deutschen Mitunternehmerkonzepts in Inbound-Fällen ist. Das Spiegelbild der Medaille ist häufig die gleichzeitige Doppelerfassung potentieller Sonderbetriebserträge.

2 Vgl. z.B. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612.

3 Instruktiv Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 100 ff., 107 f. (zur Zusammenfassung des Gesamtergebnisses des Mitunternehmers); Lange in Lange/Biermann, Personengesellschaften im Steuerrecht, 7. Aufl. 2008, Rz. 283 ff.; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 19. Aufl. 2016, Rz. 1132 ff.; Kempermann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 2.66.

4 Auf abweichende Ermittlungsschemata zur Steuerbemes-

sunungsgrundlage sei insoweit hingewiesen. Steuersubjekt-Qualifikationskonflikte bleiben ausgeblendet, weil hierfür mit der RL 2016/1164/EU ein eigenständiges Regelungssystem zu implementieren ist.

5 Dies gilt aufgrund der fehlenden Akzeptanz der deutschen Mitunternehmerkonzeption durch andere Steuerjurisdiktionen; S. Le Gall, Internationale Einkommensteuerprobleme bei Personengesellschaften – Generalbericht, CDFI LXXXa (1995), S. 770 ff.; Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 105.

6 So auch Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 15 Rz. 309 f.; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 277. Lfg. 2017, § 15 EStG Anm. 520 je m.w.N.

7 Vgl. z.B. Gebhardt, IStR 2015, 808 (810); Rogall/Schwan, DStR 2015, 2633 (2640); Prinz, FR 2016, 589 (594); Rosenberg in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 11.47; a.A. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 5.1.2, Bsp. 2.

8 Dies gilt zumindest für die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG explizit genannten Sondervergütungen. Auf den Streit, inwieweit § 50d Abs. 10 EStG auf den Sonderbetriebsvermögensbereich durchschlägt (dazu eingehend Ha-

Folge ist die Überlagerung des dem Abkommensrecht inhärenten Spezialitätsprinzips⁹ durch das innerstaatlich verankerte Subsidiaritätsprinzip¹⁰. Besteuerungskonflikte auf Abkommensebene sind somit vorprogrammiert. Während § 50d Abs. 10 EStG die Verwerfungen im grenzüberschreitenden Kontext zugunsten des deutschen Besteuerungssubstrats vornehmlich¹¹ für die Sonderbetriebseinnahmen angeht, soll mit § 4i EStG dem Bereich der Sonderbetriebsausgaben exklusiv Beachtung geschenkt werden.¹²

Gegenstand des Beitrags ist die kritische Auseinandersetzung mit dem neu kodifizierten § 4i EStG. Im Rahmen der Tatbestandsanalyse werden systematische Regelungsdefizite sowie verfahrensrechtliche Deklarationshürden aufgedeckt. Aufbauend auf einer regelungszielgeleiteten, thesenförmigen Auslegungslinie sollen auf Basis der Untersuchung Ansatzpunkte für eine notwendige Reform offengelegt und diskutiert werden. Die gefundenen Erkenntnisse werden anschließend anhand eines Falsifizierungsversuchs verprobt, um deren Tragfähigkeit zu prüfen. Ergänzend werden unionsrechtliche und abkommensrechtliche Implikationen dargestellt.

II. Zum Regelungskonzept des § 4i EStG

1. Regelungsziel: Vermeidung sog. „Double Dips“

Die gesetzliche Intention des § 4i EStG ist scheinbar klar: Ausweislich der Gesetzesbegründung wird als Regelungsziel die Vermeidung eines doppelten Sonderbetriebsausgabenabzugs (sog. Double-Dips)¹³ proklamiert.¹⁴ Dies ist bei Auslegungsfragen als historisches Argument zu beachten. Allerdings überrascht der Zeitpunkt der gesetzlichen Verabschiedung: Die Steuerarbitragemöglichkeiten bei Personengesellschaftsstrukturen in Inbound-Konstellationen¹⁵ sind hinläng-

lich bekannt,¹⁶ werden aber erst jetzt, parallel zur BEPS-Diskussion, angegangen.

Der Effekt eines doppelten Betriebsausgabenabzugs (DD-Effekt) wird auch von der OECD-Aktion 2 (Neutralisierung hybrider Effekte)¹⁷ sowie der RL 2016/1164/EU¹⁸ (kurz: ATAD) ins Visier genommen,¹⁹ weshalb § 4i EStG und den gegen hybride Gestaltungen gerichteten Korrespondenzprinzipien²⁰ synchrone Regelungsabsichten zugrunde liegen: Die Herstellung einer Einmalbesteuerung. Weitergehende Gemeinsamkeiten sind nicht ersichtlich, weil es für den in § 4i EStG gegenständlichen doppelten Sonderbetriebsausgabenabzug unbeachtlich ist, ob eine hybride Gestaltung existiert. Dieser resultiert vielmehr aus der konsequenten Umsetzung des deutschen Mitunternehmerkonzepts im internationalen Kontext. Ob die betreffende Personengesellschaft oder aber der Gesellschafter einem subjektiven Qualifikationskonflikt unterliegt, ändert an der divergierenden Zurechnung von (Sonderbetriebs-)Ausgaben²¹ nichts. Aus diesem Grund kann die Implementierung von § 4i EStG nicht unmittelbar in den Kontext des OECD-Aktionspunkts 2 gesetzt werden.²² Vielmehr wird durch § 4i EStG das Konzept der Mitunternehmerschaftsbesteuerung „einseitig unterlaufen“²³.

2. Verhältnis zu § 50d Abs. 10 EStG

Wie eingangs geschildert, beziehen sich sowohl § 50d Abs. 10 EStG als auch § 4i EStG auf den Sonderbetriebsvermögensbereich bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften. Da die in § 50d Abs. 10 EStG kodifizierte Qualifikations- und Zurechnungsfiktion auch Sonderbetriebsausgaben mitumfasst (§ 50d Abs. 10 S. 3 Halbs. 2 EStG), spricht dies scheinbar für eine Normenkonkurrenz zu § 4i EStG.²⁴

Zur Auflösung der potentiellen Normenkonkurrenz ist das Rangverhältnis durch die Gegenüberstellung der

gemann, BFuP 2016, 474 [478 f. m.w.N.] oder nur dann einschlägig ist, wenn auch tatsächlich SVG gezahlt werden (so FG Düsseldorf v. 21.5.2015 – 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828 m. Anm. *Kahlenberg*), sei nur beiläufig hingewiesen.

9 Das Spezialitätsprinzip leitet sich vornehmlich aus Art. 7 Abs. 7 OECD-MA ab. Vgl. insb. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; v. 23.10.1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313 sowie *Wassermeyer*, IStR 2007, 413 (416).

10 Innerstaatlich ordnen insbesondere § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3 oder § 23 Abs. 2 EStG den Vorrang anderer (betrieblicher) Einkünfte an.

11 § 50d Abs. 10 S. 2 EStG ergänzt den Anwendungsbereich zusätzlich um Sonderbetriebsausgaben.

12 Dabei soll hier dahinstehen, ob die von § 4i EStG tangierte Problematik durch § 50d Abs. 10 EStG ausgelöst wird oder nicht. Dies ist nicht Gegenstand dieses Beitrags.

13 Als „Double-Dip“ werden Strukturen begriffen, die auf eine doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen abzielen; vgl. *Jacobs et al.*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1265.

14 Vgl. BR 406/1/16, 4.

15 Gemeint ist die Beteiligung eines ausländischen Mitunternehmers an einer inländischen Mitunternehmerschaft.

16 Vgl. *Lüdicke*, StbJb 1997/98, 477; *Kessler/Schmidt/Teufel*, IStR 2001, 265 (271); *Müller*, IStR 2005, 181 (183) sowie jüngst *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2015, 734 (735).

17 Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch

Arrangements (5.10.2015), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>.

18 Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1.

19 Vgl. dazu *Rigaut*, European Taxation 2016, 497 (499 ff.); *Rolim*, Intertax 2016, 815 (819 ff.); *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 (323 f.); *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2394 f.).

20 Dazu umfassend *Kahlenberg/Vogel*, StuW 2016, 288 (289 f.) m.w.N. S. für einen Abgleich mit deutschen (Entwurfs-)Vorschriften auch *Nielsen*, SWI 2017, 104 (111).

21 Während Deutschland Sonderbetriebsausgaben veranlassungsgerecht – oder ggf. über § 50d Abs. 10 EStG – der Personengesellschaft-Betriebsstätte zuordnet, erfolgt im Ausland die Berücksichtigung der nämlichen Ausgaben in der persönlichen Sphäre des Gesellschafters.

22 Gl.A. *Bärsch/Böhmer*, DB 2017, 567 (567); anders aber BR-Drs. 406/1/16, 4; BT-Drs. 18/10506, 84; dahingehend wohl auch *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, EStG, Februar 2017, § 4i Rz. 10; *Kanzler*, NWB 2017, 326 (328); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (289).

23 *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 16. Aufl. 2017, § 4i Rz. 1.

24 Vgl. *Bergmann*, FR 2017, 126 (128); *Gosch* (FN 23), § 4i Rz. 4.

Rechtsfolgen abzubilden.²⁵ Dabei muss man sehen, dass § 50d Abs. 10 EStG die Ergebniszurechnung im Abkommensrecht für Erträge und Aufwendungen (gleichermaßen) betrifft. Mithin wird über § 50d Abs. 10 EStG für Betriebsausgaben entschieden, „wo“ sie nach abkommensrechtlichen Maßstäben zuzuordnen sind. Demgegenüber klärt § 4i EStG lediglich die Frage der Gewinnermittlung nach innerstaatlichem Recht („wie hoch“); konkret, „ob“ diese Aufwendungen tatsächlich als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Die beiden Normen finden dementsprechend in verschiedenen Regelungskreisen Anwendung.²⁶ Damit greifen beide Vorschriften systematisch nacheinander. Dies spricht für ein idealkonkurrierendes Rechtsverhältnis,²⁷ wonach beide Normen parallel zur Anwendung gelangen.

Die Rechtsfolge des § 4i EStG ergänzt mithin das über § 50d Abs. 10 S. 3 Halbs. 2 EStG konstituierte Ergebnis. Ob dabei die innerstaatliche Gewinnermittlung der Abkommensanwendung vorgeht, wodurch § 4i EStG die Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG insoweit entbehrllich machen könnte, soll dahingestellt bleiben, da auch der BFH sich nicht abschließend zu einer analogen Problematik geäußert hat, ob nämlich eine innerstaatliche Befreiung die DBA-rechtliche Steuerfreistellung überlagert.²⁸

3. Systematische Sezierung der Tatbestandsmerkmale

Bemerkenswert ist die scheinbar schlichte Konstruktion. Die Norm erstreckt sich lediglich auf zwei Sätze, die in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zueinanderstehen und zugleich das zweistufige Prüfungsschema vorgeben:

„1Aufwendungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. 2Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.“

Um den von § 4i EStG bezweckten Regelungsbefehl zu durchdringen, bedarf es zunächst einer eingehenden Untersuchung der maßgebenden Tatbestandskriterien.

a) Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben

Im Regelungszentrum steht das Abzugsverbot für die – gesetzlich nicht definierten – Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft, soweit diese auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Insofern schließt sich im Kern die Frage an, auf welche Aufwendungen sich die Abzugsbeschränkung überhaupt erstreckt.

aa) Personeller Tatbestand

Subjektiv tatbestandlich richtete sich die ursprüngliche Version der Vorschrift (§ 4i EStG i.d.F. BEPS-UmsG²⁹) nach ihrem Wortlaut an Gesellschafter einer Personengesellschaft. Die Mitunternehmerstellung erschien – trotz Anweisung in der Gesetzesbegründung³⁰ – insoweit nicht ausreichend zu sein, weshalb Konstruktionen, die steuerlich eine Mitunternehmerstellung ohne Personengesellschaft verkörpern, aus dem Anwendungsbereich herausfielen.³¹ Da es sich bei der Formulierung der Norm anscheinend um ein redaktionelles Versehen handelte, wurde die Norm durch das StUmgBG³² vom 23.06.2017 korrigiert und ist nunmehr auch auf Mitunternehmerschaften anwendbar, die keine Personengesellschaften sind.

bb) Umfang der Sonderbetriebsausgaben

Der objektive Tatbestand knüpft unmittelbar an den Sonderbetriebsausgabencharakter an,³³ weshalb Aufwendungen, die im Gesamthandsbereich abgebildet werden, von der Regelung nicht erfasst werden.³⁴ Somit erstreckt sich der Regelungswortlaut auf sämtliche Aufwendungen, die im Sonderbetriebsbereich anfallen können. Eine Unterscheidung zwischen Aufwendungen im Sonderbetriebsvermögen (SBV) I und SBV II³⁵ verbietet sich unter terminologischen Gesichtspunkten.³⁶

25 Vgl. Klein, Konkurrenz und Auslegung, 1997, S. 55 ff. m.v.N. Es ist aber auch darauf hinzuweisen, dass auf dem Gebiet der Auflösung von Gesetzeskonkurrenzen „noch vieles streitig“ (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 250) ist.

26 Während sich § 50d Abs. 10 EStG auf die abkommensrechtliche Beurteilung bezieht, erstreckt sich der Anwendungsbereich für § 4i EStG allein auf das innerstaatliche Recht.

27 Im Ergebnis wohl auch Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4i EStG Anm. J 16-5. Dagegen für einen Vorrang von § 4i EStG: Gosch (FN 23), § 4i Rz. 4 und für den Vorrang von § 50d Abs. 10 EStG: Bergmann, FR 2017, 126 (128 f.); Kanzler (FN 22), Rz. 5.

28 Vielmehr hatte er bezogen auf die Steuerfreistellung von Schachteldividenden ein Parallelverhältnis von § 8b Abs. 1 KStG und dem DBA-Schachtelprivileg judiziert. Vgl. BFH v. 22.9.2016 – I R 29/15, IStR 2017, 194; v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129; v. 14.1.2009 – I R 47/08, BStBl. II 2011, 131.

29 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinn-

kürzungen (BEPS-UmsG) vom 23. Dezember 2016, im BGBl. I 2016, 3000.

30 Vgl. BR-Drs. 406/1/16, 3.

31 Dies wäre beispielsweise für die atypisch stille Beteiligung der Fall. So auch Schnitger, IStR 2017, 214 (215); Hick (FN 27), Anm. J 16-7; Bärsch/Böhmer, DB 2017, 567 (568), die zugleich auf eine eingeschränkte Anwendung von § 4i EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften hinweisen.

32 Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) vom 23. Juni 2017, BGBl. I 2017, 1682.

33 Als Sonderbetriebsaufwendungen qualifizieren sich wiederum die persönlichen Aufwendungen, deren wirtschaftliche Verursachung durch den Mitunternehmeranteil veranlasst ist; vgl. z.B. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60; v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511.

34 S. auch BT-Drs. 406/1/16, 4; ebenso Gosch (FN 23), Rz. 6; Bärsch/Böhmer, DB 2017, 567 (568).

35 Vgl. zur Abgrenzung etwa Kurth, StuW 1978, 1 (20); Söf-fing, DStR 2003, 1105 (1106 f.).

36 Gl.A. Schnitger, IStR 2017, 214 (215).

Mithin wären insbesondere Erwerbsaufwendungen erfasst, die im Zusammenhang mit „klassischen“ Sondervergütungen (SVG) gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG stehen.³⁷ Hierunter fallen Tätigkeits- und Nutzungsentgelte, die die Personengesellschaft an den Mitunternehmer leistet.³⁸

cc) *Voraussetzung des doppelten Sonderbetriebsausgabenabzugs*

Die betreffenden Aufwendungen müssen – neben der Sonderbetriebsausgabeneigenschaft – die steuerliche Bemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Dies ist im Verhältnis zu Steuerjurisdiktionen mit einem Anrechnungs-DBA oder bei fehlender bilateraler Vereinbarung der Regelfall.³⁹ Bei DBA mit Anwendung der Freistellungsmethode oder im Kontext von Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge⁴⁰ kommt es durch die einseitige Zuteilung der Besteuerungsbefugnis hingegen i.d.R. zur Einmalerfassung. Ausnahmen können sich gleichwohl – neben objektiven Qualifikationskonflikten – im Lichte des § 50d Abs. 10 EStG ergeben, die nachfolgend kurz skizziert werden:

– Arbeitslohn

Einnahmen eines Mitunternehmers i.Z.m. Arbeitslohn, der sich aufgrund der Sondervergütungseigenschaft rein innerstaatlich als gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG) und abkommensrechtlich aufgrund von § 50d Abs. 10 S. 1 EStG als Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA qualifiziert, werden im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschafts-Betriebsstätte zugerechnet. Dies gilt auch für die mit den Sonderbetriebseinnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Erwerbsaufwendungen (§ 50d Abs. 10 S. 2 f. EStG).

Der doppelte Abzug von Erwerbsaufwendungen wäre dann folgerichtig, wenn der Arbeitslohn auch in zwei Staaten in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen würde. Wie oben skizziert, wird aus § 50d Abs. 10 EStG in Inbound-Fällen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Deutschland abgeleitet. Eine Doppelberücksichtigung des Arbeitslohns kann

sich folglich nur dann ergeben, wenn der andere Staat bei abkommensautonomer Auslegung vom Tätigkeitsortprinzip abrückt⁴¹ oder die Anrechnungsmethode anwendet.

– Zinsen

Sofern der Gesellschafter seiner Mitunternehmerschaft Fremdkapital zu fremdüblichen Konditionen überlässt,⁴² werden die dafür geleisteten Vergütungen als Zinsen in aller Regel in beiden Staaten erfasst.⁴³ Aus deutscher Sicht erfolgt über die Qualifikations- und Zurechnungsfiktion in § 50d Abs. 10 EStG die Erfassung der Zinseinkünfte bei der Mitunternehmerschafts-Betriebsstätte. Im anderen Staat schlägt auf Basis der abkommensautonomeren Auslegung der Spezialitätsgrundsatz⁴⁴ durch,⁴⁵ wodurch dem Ansässigkeitsstaat – über Art. 11 Abs. 1 OECD-MA – das Besteuerungsrecht zugeordnet wird.⁴⁶ Ungeachtet der Abmilderung einer drohenden Doppelbesteuerung über § 50d Abs. 10 S. 5 EStG, sollte das Schicksal der Erwerbsaufwendungen mit dem der Zinserträge korrespondieren (beiderseitige Doppelberücksichtigung). Die steuermindernde Wirkung der Erwerbsaufwendungen wird folglich i.d.R. durch die Erfassung der Sonderbetriebseinnahmen (über-)kompensiert.⁴⁷

– Mieteinnahmen

Im Bereich der Vermietung unbeweglichen Vermögens dürften sich keine steuerlichen Verwerfungen ergeben, insoweit sich die von § 50d Abs. 10 EStG konstituierte Rechtsfolge (Betriebsstättenprinzip, Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA) synchron zur abkommensautonomen Würdigung (Belegenheitsprinzip, Art. 6 Abs. 1 OECD-MA) verhält. Wendet das Ausland bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, das in Deutschland belegen ist, die Freistellungsmethode an, werden die Erwerbsaufwendungen nur einmal berücksichtigt. Werden die Einkünfte hingegen nicht freigestellt, werden zwar die Erwerbsaufwendungen, aber auch die Mieteinnahmen in beiden Staaten steuerlich erfasst (beiderseitige Doppelberücksichtigung).

Für bewegliches Vermögen greift bei abkommensautonomer Auslegung wiederum der Spezialitätsgrundsatz durch (Art. 7 Abs. 4 i.V.m. 12 OECD-MA),

37 Vgl. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621.

38 Sofern Erträge zwar nicht konkret in § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG genannt sind, ihre wirtschaftliche Veranlassung liegt in der Beteiligung an der Personengesellschaft, handelt es sich um sonstige Sonderbetriebserträge; vgl. BFH v. 9.11.1988 – I R 181/84, BStBl. II 1989, 343; v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838.

39 So auch BT-Drs. 406/1/16, 5.

40 Aus deutscher Sicht ist unbeachtlich, ob die Freistellungsverpflichtung aus dem Methoden- oder Verteilungsartikel erwächst, da der BFH die Anwendung des Methodenartikels für unverzichtbar erachtet; vgl. BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, ISr 2016, 509 m. Anm. Behrenz.

41 Dies kann z.B. aus der Anwendung der Grenzgänger-Regelung oder des Ansässigkeitsstaatsprinzips (etwa bei Abfindungen) resultieren.

42 Sofern das Kapital unentgeltlich überlassen würde, ergäben sich auch keine Sondervergütungen. Vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 5.1.1.

43 S. allgemein zur Problematik nur BFH v. 17.10.2007 – I R

5/06, BStBl. II 2009, 356; v. 11.12.2013 – I R 4/13, ISr 2014, 219 m. Anm. Benecke/Staats zum Inbound-Fall sowie die ständige Spruchpraxis zu Outbound-Fällen: z.B. BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 31.5.1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683; v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631.

44 Vgl. etwa BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; v. 20.12.2006 – I B 47/05, BStBl. II 2009, 766.

45 Ausnahmen können sich in Situationen ergeben, in denen das einschlägige DBA über eine Sonderregel für Sonderbetriebserträge verfügt. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich von § 50d Abs. 10 EStG nicht eröffnet.

46 Vgl. die Entscheidungen in FN 43.

47 Etwas anderes könnte etwa für den Fall gelten, dass der Mitunternehmer ein Darlehen zu einem variablen Zinssatz aufnimmt und an die Personengesellschaft zu einem fixen Zins ausreicht. Übersteigt sodann der variable den fixen Zins, wären die Sonderbetriebsausgaben höher sein als die Sonderbetriebseinnahmen. Gleiches würde bei einer Kapitalweitergabe zu einem niedrigeren Zins bei beiderseits fixen Zinssätzen gelten.

weshalb sich keine abweichenden Besteuerungsfolgen im Vergleich zur Fremdkapitalüberlassung gegen Zinsen ergeben. Aufgrund der Doppelerfassung von Lizenzgebühren müssen dementsprechend wirtschaftlich veranlasste Erwerbsaufwendungen nach dem Gebot der Folgerichtigkeit⁴⁸ doppelt berücksichtigt werden.

Eine Besonderheit gilt für den Fall der gewerblichen Ausrüstung: Sofern diese aufgrund der fehlenden Inbezugnahme von „Ausrüstungen“ in der abkommensrechtlichen Definition von Lizenzgebühren (Art. 12 Abs. 2 OECD-MA)⁴⁹ unter Art. 7 OECD-MA fallen, kommen bei abkommensautonomer Auslegung als einschlägige Verteilungsnormen Art. 7 und Art. 21 OECD-MA in Betracht. Sofern eine unternehmerische Betätigung⁵⁰ zur Annahme von Art. 7 OECD-MA veranlasst, kommt die Zuordnung zur zahlungsleistenden (Mitunternehmerschafts-)Betriebsstätte jedenfalls nicht in Betracht,⁵¹ weshalb sich eine erneute Doppelberücksichtigung darstellt.

dd) Quantitative Konditionierung

Weiterhin unterfallen dem Abzugsverbot nur Sonderbetriebsausgaben, soweit diese doppelt berücksichtigt werden. Die Konjunktion „soweit“ ordnet mithin eine Atomisierung der betreffenden Sonderbetriebsausgaben an.⁵² Das Abzugsverbot greift folglich für den Teil der Sonderbetriebsausgaben nicht durch, welcher ggf. zwar abstrakt, nicht aber konkret beide Steuerbemessungsgrundlagen gleichermaßen gemindert hat (z.B. aufgrund von § 4 Abs. 5 oder § 4h EStG).⁵³ Dabei sollte es gleichfalls unbeachtlich sein, in welchem Staat sich die eingeschränkte Abzugsfähigkeit niederschlägt.

Interessant ist hierbei die Frage, ob die Abzugsfähigkeit nach rechtlichen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen ist. Dies ist insbesondere für den

Bereich von Gruppenbesteuerungsregimen relevant, die als Ergebnisverrechnungs- oder aber als Ergebnis-konsolidierungssystem konzipiert sein können. Während Verrechnungssysteme schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gruppenmitgliedern unangetastet lassen und damit steuerlich berücksichtigen, werden diese im Rahmen einer Vollkonsolidierung steuerlich ignoriert. Folglich wäre bei maßgebender rechtlicher Beurteilung im letzteren Fall ein doppelter Sonderbetriebsausgabenabzug für gruppeninterne Zahlungen unmöglich. Im Rahmen eines Verrechnungsregimes ist eine Doppelberücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben zwar vorstellbar und würde zur Anwendung von § 4i S. 1 EStG führen. Gleichwohl ergibt sich ein wirtschaftliches Nullsummenspiel, da die nämlichen Aufwendungen mit den korrespondierenden Erträgen verrechnet werden. Sofern nunmehr § 4i S. 1 EStG hierfür eingreift, würde sich eine abweichende Behandlung von ökonomisch vergleichbaren Ergebnissen bzw. Vorgängen aufgrund divergierender Konzepte einstellen, was aus betriebswirtschaftlicher Sicht abwegig erscheint. Vielmehr muss es für Zwecke des § 4i S. 1 EStG allein darum gehen, ob Aufwendungen steuerlich doppelt verwertbar sind: Dies wäre beiderseits zu negieren, da im Ergebnis ein einmaliger Sonderbetriebsausgabenabzug in Deutschland vorliegen würde. Daher sollte § 4i S. 1 EStG im Bereich von Gruppenbesteuerungsregimen konsequent ausgeblendet werden.

Ebenfalls nicht trivial erscheint die Frage, wann von einer beschränkten Abzugsfähigkeit auszugehen ist und inwieweit rechtliche Restriktionen zum Vortrag von Aufwendungen (z.B. im Rahmen von Unterkapitalisierungsvorschriften)⁵⁴ hierauf einwirken.⁵⁵ Als hilfreiche Parallele könnte auf die Rechtsfigur der finalen Verluste⁵⁶ zurückgegriffen werden. Ungeachtet des gegenwärtigen Streits über den Fortbestand von Definitivverlusten,⁵⁷ war bzw. ist für die ausnahmeweise

48 Vgl. z.B. BVerfG v. 5.4.1952 – 2 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208; v. 17.11.2004 – 2 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; umfassend auch *Birk*, DStR 2009, 877 (881).

49 Vgl. für einen Überblick *Pöllath/Lohbeck* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2016, Art. 12 Rz. 79.

50 Nur bei einer echten unternehmerischen Betätigung sind nach abkommensautonomer Auslegung Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA gegeben; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, IStR 2014, 219 (m. Anm. *Benecke/Staats*); v. 12.10.2016 – I R 92/12, DStR 2017, 589.

51 Für diesen Fall verbleibt es bei der Zuordnung zum Stammhaus (Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA), weshalb es in materieller Hinsicht unbeachtlich ist, ob von Unternehmensgewinnen oder sonstigen Einkünften auszugehen ist.

52 Ein vergleichbares Verständnis wird für DBA-Rückfallklauseln angelegt; vgl. dazu *Loll*, IStR 2016, 540 (541); *Gebhardt/Reppel*, IStR 2013, 760 (760); *Lüdicke*, IStR 2013, 721 (722 ff.).

53 Zur Bedeutung von Unterkapitalisierungsregeln oder Gruppenbesteuerungsregimen vgl. *Schnitger*, IStR 2017, 214 (215).

54 Für einen Überblick in den EU-Mitgliedstaaten; *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (84 ff.); *Bauer*, StuW 2009, 163 (163 ff.); *Zielke*, StuW 2009, 63 (63 ff.).

55 Durch die ATAD werden zumindest die EU-Mitgliedsstaaten zur Einführung einer Zinsschrankenregelung rechtsverbindlich gezwungen. Art. 4 Abs. 6 der ATAD gewährt

den Mitgliedsstaaten dabei ein Wahlrecht, den Zinsabzug unbegrenzt oder lediglich zeitlich begrenzt zuzulassen. Dazu weitergehend *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 (319 f.); *Oppel*, IStR 2016, 797 (800 f.).

56 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630; v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599; v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; v. 29.11.2006 – I R 45/05, BStBl. II 2007, 398; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963; FG Köln v. 13.3.2013 – 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430 sowie EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11, Rs. A Oy – ECLI:EU:C:2013:84; v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763. S. auch *M. Lang* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 63 ff.; *Cordewener*, EuZW 2015, 295 (295 ff.); *Oellerich* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 8.99 ff. sowie *Hey* in *FS Gosch*, 2016, S. 165 ff. zum Aspekt der Verfassungswidrigkeit von Definitivverlusten.

57 Mit der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Timac Agro* (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, Rs. *Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829) wird die Geltung der Verlustfinalität angezweifelt. Vgl. stellvertretend die widerstreitenden Ansichten *Mitschke*, FR 2016, 132; *Schiefer*, IStR 2016, 80; *Cløer/Sejdeja/Vogel*, SWI 2016, 81 einerseits sowie *Schlücke*, FR 2016, 130; *Niemann/Dodos*, DStR 2016, 1057; *Kahlenberg*, NWB 2016, 1723 andererseits. Umfassend kritisch zur Rechtsprechungsdogmatik des EuGH *Hey* (FN 56), S. 168 ff.

Verlustverwertung im Finalitätsfall allein auf tatsächliche Begebenheiten abzustellen. Ein analoges Verständnis könnte man auch für § 4i EStG vertreten: In tatsächlicher Hinsicht maßgebend wäre dahingehend die faktische Doppelberücksichtigung von Aufwendungen. Im Umkehrschluss unterfallen die nämlichen Aufwendungen in Deutschland nicht dem Abzugsverbot, soweit sie im anderen Staat aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht (mehr) verwertbar sind.⁵⁸

These 1: § 4i EStG greift nur insoweit für Sonderbetriebsausgaben, als diese unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten tatsächlich steuerlich doppelt berücksichtigt wurden.

ee) Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz und Symmetriethese

Wie soeben skizziert, korrespondiert der doppelte Abzug von Erwerbsaufwendungen im Bereich des SBV I im Allgemeinen – und der SVG im Besonderen – mit der doppelten Erfassung der Sonderbetriebseinnahmen. Eine Doppelerfassung von Erwerbsaufwendungen bei gleichzeitiger Einmalberücksichtigung von Erträgen droht aufgrund der wirtschaftlichen Verbindung nicht.⁵⁹ Insoweit kann für diesen Bereich keine steuerliche Begünstigung oder Wettbewerbsverfälschung, wie in der Gesetzesbegründung angeführt, erblickt werden. Als Konstellation anfallender Sonderbetriebsausgaben ohne dazugehörige Sonderbetriebseinnahmen drängt sich der Bereich des SBV II auf.⁶⁰ Mithin sollte es der gesetzgeberischen Zielsetzung entsprechen, § 4i S. 1 EStG tatbestandlich auf Aufwendungen aus dem SBV II zu begrenzen.⁶¹

These 2: § 4i S. 1 EStG beschränkt sich auf Aufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögen II.

Führt man sich das Regelungsziel vor Augen, wird dies bestätigt: Das Abzugsverbot sollte sich auf die Sonderbetriebsausgaben beschränken, die unter wirtschaftlich-funktionalen Veranlassungsgesichtspunkten⁶² nicht ohnehin mit doppelt erfassten Erträgen zusammenhängen, weil nur dann bekämpfungswürdige Besteuerungslücken vorherrschen können. Dies wird durch das systematische Zusammenspiel von § 4i S. 1 (Abzugsverbot) und S. 2 EStG (Exkulpation) untermauert. Eine Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz hat im Wortlaut gleichwohl keinen Niederschlag gefunden.⁶³

Die Entbehrlichkeit bzw. notwendige Ausklammerung von Sonderbetriebsausgaben, denen ohnehin stets doppelt erfasste Sonderbetriebseinnahmen gegenüberstehen, könnte mithilfe eines Analogieschlusses über die sog. Symmetriethese⁶⁴ hergeleitet werden. Danach verbietet sich im Grundsatz eine asymmetrische Behandlung von Erträgen und Aufwendungen.⁶⁵ Mit anderen Worten: Sofern Sonderbetriebsausgaben wirtschaftlich zu Sonderbetriebseinnahmen gehören, hat eine unterschiedslose Doppelberücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen zu erfolgen. Diese Ansicht als zutreffend unterstellt, wäre die in § 4i S. 2 EStG statuierte Exkulpation rein deklaratorischer Natur.

ff) Zeitliche Dimensionen

Eine zeitliche Übereinstimmung des doppelten Betriebsausgabenabzugs wird vom Regelungswortlaut nicht gefordert. Vielmehr enthält die Gesetzesbegründung eine intertemporale Betrachtung.⁶⁶ Auch vor- oder nachgelagerte Perioden (Steuer- und Wirtschaftsjahre sowie Veranlagungszeiträume) sollen bei der Überprüfung mit einbezogen werden. Dadurch können zeitliche Divergenzen keinen Regelungsleerlauf erzeugen. Kausal für solche Fälle dürften vorwiegend insbesondere Abweichungen hinsichtlich der methodischen Verteilung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Abschreibungsmethoden) oder der prinzipiellen Einkünfteermittlung (Zu-/Abflussprinzip, § 11 EStG versus buchhalterische Erfolgsermittlung, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) sein.

Beispiel 1: Der ausländische Mitunternehmer überlässt einem ausländischen Dritten ein bewegliches Wirtschaftsgut, das dieser der im Inland gewerblich tätigen Personengesellschaft vermieht. Die Abschreibung erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (10 Jahre, § 5 Abs. 1, Abs. 6 i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 1 ff. EStG). Die Abschreibungen werden in beiden Staaten als Aufwand behandelt. Im Ausland soll (auch) die arithmetisch-degressive Abschreibungsmethode zulässig sein. Die Anschaffungskosten betragen 100.000 €.

$$\text{Abschreibungsbetrag}_{\text{Deutschland}} = \frac{AHK}{ND}$$

$$\text{Abschreibungsbetrag}_{\text{Ausland}} = \text{verbleibende ND} \times D,$$

$$\text{wobei } D = \frac{AHK}{\sum \text{Jahresdifferenzen}}$$

Die Abschreibungsbeträge verhalten sich demnach wie folgt:⁶⁷

58 Zur Frage, in welcher Periode das Abzugsverbot des § 4i EStG eingreift, Abschnitt II.3.b)bb)(2).

59 Die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern einmal ausgenommen. Hier sollte eine Korrektur im Anässigkeitsstaat erfolgen.

60 Vgl. das Beispiel in der Gesetzesbegründung BT-Drs. 406/1/16, 5.

61 Vgl. für zahlreiche Beispiele mit dazugehörigen Nachweisen *Goebel/Boller*, IStR 2008, 643 (644 f.).

62 Vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; v. 23.10.1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313.

63 So auch *Gosch* (FN 23), Rz. 7; *Kanzler* (FN 22), Rz. 11.

64 Ständige Rechtsprechung: BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599; v. 28.6.2006 – I R 84/04, BStBl. II 2006, 861; v. 13.11.2002 – I R 13/02, IStR 2003, 314; v. 6.10.1993

– I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 28.3.1973 – I R 59/71, BStBl. II 1973, 531 jeweils m.w.N.

65 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.81, 6.88.

66 S. BT-Drs. 406/1/16, 5: „Eine zeitliche Übereinstimmung hinsichtlich des Doppelabzugs ist nicht Anwendungsvoraussetzung für die Regelung. Das Abzugsverbot greift auch, wenn der Abzug im anderen Staat in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geltend gemacht wird.“ Vgl. auch *Bergmann*, FR 2017, 126 (128); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (289); *Bärsch/Böhmer*, DB 2017, 567 (568).

67 Hierbei gilt: $D = 100.000/55 = 1.818,18$, da $\text{Jahresdifferenzen} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55$.

Abschreibungsbeträge	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10
Deutschland	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Ausland	18.181	16.364	14.545	12.727	10.909	9.091	7.273	5.455	3.636	1.818
Differenz	- 8.182	- 6.364	- 4.545	- 2.727	- 909	909	2.727	4.545	6.364	8.182

Die Tatbestandsmerkmale des § 4i S. 1 EStG sind erfüllt, da die Abschreibungsbeträge dem Grunde nach doppelt berücksichtigt werden. Das Ausland wird die Abschreibung beim Mitunternehmer (als Erwerbsaufwendungen) erfassen, während Deutschland die Mieteinkünfte des Mitunternehmers im Rahmen des SBV II erfasst.⁶⁸ Unklar ist nur, auf welchen Betrag sich das Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot des § 4i S. 1 EStG jährlich erstreckt.

Regelungsimmanent ist die Begrenzung des Abzugsverbots auf wirtschaftlich tatsächlich doppelt erfasste Beträge (These 1) im SBV II (These 2). Dies betrifft in den Jahren eins bis fünf der Höhe nach nur die in Deutschland geltend gemachten Abschreibungsbeträge (10.000 €). Die temporären Differenzen gleichen sich in den Folgejahren sechs bis zehn aus. Bezogen auf die Totalperiode ist unstrittig, dass die Anschaffungs-/Herstellungskosten vollumfänglich doppelt berücksichtigt werden; nur deren Verteilung weicht zwischen den Steuerjurisdiktionen ab. Fraglich ist demnach in praktischer Hinsicht, welche Aufwendungen in Deutschland jährlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln sind. Hierfür ergeben sich zwei denkbare Lösungsalternativen:

- Bei phasengenaue Betrachtung wären nur die jährlich tatsächlich wirtschaftlich doppelt berücksichtigten Sonderbetriebsausgaben dem Abzugsverbot zu unterwerfen; im vorliegenden Fall demgemäß das Minimum aus den jährlichen Abschreibungsbeträgen. In Konsequenz ergäben sich aber Regelungslücken für die Jahre eins bis fünf, die nicht durch die Folgeperioden kompensiert werden. Dies hat auch der Gesetzgeber antizipiert, indem die Gesetzesbegründung auf eine phasenverschobene, intertemporale Betrachtung rekurriert.⁶⁹
- Legt man eine phasenübergreifende Betrachtung an, wäre die tatsächliche Doppelberücksichtigung über die Totalperiode zu prüfen. In den ersten fünf Jahren werden jährlich lediglich 10.000 € wirtschaftlich tatsächlich doppelt steuerlich wirksam und korrigiert. Der im Ausland überschießende Abschrei-

bungsbetrag wird bis dahin nur einfach verwertet. In den Folgejahren kommt es zur Umkehrung der Effekte. Der aus deutscher Sicht überschießende Abschreibungsbetrag unterliegt nunmehr einer faktischen, zeitversetzten Doppelberücksichtigung, da dieser insoweit in den Vorjahren im Ausland verwertet wurde. Mithin unterliegen weiterhin 10.000 € dem Abzugsverbot nach § 4i S. 1 EStG. Regelungslücken ergeben sich somit nicht.

Technische Umsetzungsfragen für diese simpel anmutende Lösung ergeben sich aber für den umgekehrten Fall, wenn zunächst in Deutschland höhere Abschreibungsbeträge vorliegen (z.B. bei arithmetisch-progressiver Abschreibung im Ausland).

Erneut wäre nach den tatsächlich doppelt geltend gemachten Aufwendungen zu fragen. Diesmal wären die ausländischen Beträge bis zum fünften Jahr maßgebend. Bei anschließender Effekturnkehrung (ab dem sechsten Jahr), müsste für eine zutreffende Korrektur doppelt berücksichtigter Aufwendungen entweder eine Änderung der Vorjahresbescheide in Deutschland erfolgen⁷⁰ oder die inländische Bemessungsgrundlage wäre um nichtabzugsfähige Aufwendungen zu erhöhen, die in der betreffenden Periode bilanziell nicht als Aufwendungen berücksichtigt wurden.

Aus systematischer Sicht erscheint die außerbilanzielle Hinzurechnung von Aufwendungen, die im Veranlagungszeitraum bilanziell nicht ergebniswirksam gebucht wurden, überaus fraglich. Gegen den Vorzug der ersteren Variante sprechen ökonomische Argumente, da sich die wirtschaftliche Verwertung doppelt abgezogener Betriebsausgaben erst ab dem Jahr sechs ratierlich niederschlägt. Es erscheint abwegig, bereits in den Jahren eins bis fünf die in Deutschland geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben – quasi antizipativ – für maßgebend zu erachten und dadurch dem Abzugsverbot zu unterwerfen, da z.B. in Fällen des vorzeitigen Ausscheidens oder der Veräußerung eine unzutreffende Abbildung der Abschreibungsbeträge erfolgen würde.

Abschreibungsbeträge	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10
Deutschland	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Ausland	1.818	3.636	5.455	7.273	9.091	10.909	12.727	14.545	16.364	18.181
Differenz	8.182	6.364	4.545	2.727	909	- 909	- 2.727	- 4.545	- 6.364	- 8.182

⁶⁸ Vgl. etwa BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; v. 31.3.2008 – IV B 120/07, BFH/NV 2008, 1320.

⁶⁹ Vgl. BT-Drs. 406/1/16, 5.

⁷⁰ Dafür Bärsch/Böhmer, DB 2017, 567 (568).

Beispiel 2: Der ausländische Gesellschafter finanziert seine Einlage über ein Darlehen. Die Zinsen macht er in Deutschland (als Sonderbetriebsausgaben)⁷¹ und im Ausland geltend.⁷² Die Darlehenszinsen sind jährlich rückwirkend zu Beginn des Folgejahres zu zahlen.

In Deutschland wären die Zinsen als Sonderbetriebsausgaben (SBV II) jeweils in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Darlehen genutzt wird, zu erfassen. Im Ausland wird, aufgrund anderer Periodisierungsvorschriften, der Abzug zu Beginn des Folgejahres erfasst.⁷³ Auch hier ist, bei teleologischer und historischer Auslegung des § 4i EStG, eine phasenverschobene Betrachtung angezeigt.

Schließlich ist auch fraglich, ob eine tatsächliche Aufwandsverwertung auch im Verlustfall anzunehmen ist. Sofern Aufwendungen das negative Ergebnis erhöhen, werden sie zumindest steuerlich berücksichtigt. Von einer tatsächlichen Verwertung kann aber erst dann die Rede sein, wenn die Möglichkeit der Verlustnutzung gegeben ist. Mit anderen Worten: Die schlichte Verlustentstehung darf nicht schon zur Annahme der Doppelberücksichtigung von Aufwendungen führen.⁷⁴ Sollten die Aufwendungen einen Verlustvortrag respektive Verlustrücktrag erhöhen, ist nur abstrakt eine tatsächliche Verwertung gegeben. In zeitlicher Hinsicht kommt es aber erst dann zur faktischen Minderung der Steuerbemessungsgrundlage, wenn der Verlust tatsächlich mit anderen Einkünften verrechnet wird und sich demzufolge steuermindernd auswirkt.⁷⁵ Sofern rechtliche Restriktionen zum (anteiligen) Verlustuntergang führen, ist eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage dann insoweit nicht gegeben.

These 3: Das Abzugsverbot umfasst auch temporäre Differenzen hinsichtlich doppelt berücksichtigter Aufwendungen. Im Verlustfall ist eine Doppelberücksichtigung erst gegeben, sofern und soweit der Verlust tatsächlich verrechnet wird.

Zu konstatieren bleibt, eine temporäre Verschiebung von Aufwendungen darf die Wirkung von § 4i S. 1 EStG nicht beeinträchtigen. Als doppelt berücksichtigte Aufwendungen im Veranlagungszeitraum ist dabei das Minimum der im Inland und im Ausland geltend gemachten (Sonder-)Betriebsausgaben maßgebend. Um dadurch induzierte Regelungslücken zu schließen, muss die effektive Umkehrung entsprechend nachvollzogen werden. Die Unklarheit verdeutlicht die Komplexität einer intertemporalen Betrachtung. Eine solche ist gleichwohl angezeigt, um vor einem partiell drohenden Regelungsleerlauf zu schützen.

b) Exkulpationsmöglichkeit für doppelt erfasste Erträge

Zur Wahrung der verhältnismäßigen Ausgestaltung und zum Schutz vor einer überschießenden Regelungs-

wirkung⁷⁶ wird das grundsätzliche Abzugsverbot durch die Ausnahme in § 4i S. 2 EStG eingeschränkt. Voraussetzung ist das Vorliegen doppelt erfasster Erträge, die nachweislich auch in einem anderen Staat tatsächlich besteuert werden.

aa) Doppelt erfasste oder doppelt besteuerte Erträge?

Bemerkenswert hierbei ist, dass das Gesetz von einer Besteuerung in beiden Staaten ausgeht, ohne zugleich eine ausbleibende Vermeidung der Doppelbesteuerung zu fordern. Mithin erscheint es ausreichend, dass die in Rede stehenden Erträge „irgendwie“ besteuert werden; einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung⁷⁷ bedarf es nicht. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist der Unterschied aber gravierend: Sofern Aufwendungen verschiedene Steuerbemessungsgrundlagen direkt mindern, sind deren objektives Spiegelbild Erträge, die unmittelbar in verschiedene Steuerbemessungsgrundlagen einfließen. Wenn dagegen auch Erträge heranziehbar sind, für die einseitig ein eingeschränkter Besteuerungszugriff (z.B. im Rahmen einer Quellenbesteuerung) erfolgt, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung gleichwohl vermieden wird (z.B. durch Steueranrechnung), handelt es sich u.E. um eine objektiv unzutreffende Referenzgröße, da insofern doppelt berücksichtigten Aufwendungen, einmalbesteuerten Erträgen gegenübergestellt werden.

Beispiel 3: Wie in Beispiel 2 macht der ausländische Mitunternehmer zugleich in Deutschland und seinem Ansässigkeitsstaat Sonderbetriebsausgaben geltend. Außerdem erzielt er Lizenzeneinnahmen aus deutschen Quellen, die vollkommen losgelöst von der Mitunternehmerschaft anfallen und nach Art. 12 OECD-MA in Deutschland eingeschränkt (z.B. mit 10 %) besteuert werden können. In seinem Ansässigkeitsstaat werden die Lizenzgebühren in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen und die deutsche Quellensteuer nach § 34c Abs. 1 EStG angerechnet.

Die Sonderbetriebsausgaben mindern die Lizenzeneinnahmen im Ansässigkeitsstaat, sofern der Ansässigkeitsstaat diese in die Steuerbemessungsgrundlage einbezieht. Folglich greift § 4i S. 1 EStG. Voraussetzung für die Exkulpation nach § 4i S. 2 EStG ist kein konkreter Steuerbelastungsvergleich, sondern eine Besteuerung in beiden Staaten. Dies wäre vorliegend nach rein grammatikalischer Auslegung gegeben, weil die Lizenzeneinkünfte im Ansässigkeitsstaat nach Art. 12 Abs. 1 DBA vollständig unter Anrechnung einer deutschen Quellensteuer besteuert werden. Da § 4i S. 2 EStG lediglich eine Besteuerung in beiden Staaten erfordert, reicht ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht bislang aus.

Dieses Ergebnis erscheint aus betriebswirtschaftlicher Perspektive skurril: Obgleich die Lizenzeneinnahmen nicht in beide Steuerbemessungsgrundlagen einfließen und auch nicht wirtschaftlich doppelt besteuert

71 Vgl. z.B. BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509; v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505.

72 S. z.B. BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, DStR 2017, 589; v. 21.5.2015 – 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828 m. Anm. Kahlenberg.

73 So werden Zinsen etwa in Polen immer erst im Zahlungszeitpunkt als Erwerbenaufwendungen berücksichtigt. Vgl. Kudert, Investieren in Polen, 3. Aufl. 2007, S. 79.

74 Gl.A. Schnitger, IStR 2017, 214 (216); anders wohl Kanzler (FN 22), Rz. 10; Kanzler, NWB 2017, 326 (328 f.), der anscheinend schon im Zeitpunkt der Verlustentstehung das Abzugsverbot als einschlägig erachtet.

75 Vgl. ebenda.

76 Vgl. BT-Drs. 406/1/16, 5.

77 Zum Begriff, Jacobs et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 3 f.

sind, können die Sonderbetriebsausgaben weiterhin beide Steuerbemessungsgrundlagen mindern, insofern sie die Lizenzentnahmen nicht übersteigen. Während eine drohende Doppelbesteuerung der Lizenzentnahmen vermittle DBA-rechtlich vorgeschriebener Anrechnung von Quellensteuern vermieden wird, prägt die Sonderbetriebsausgaben weiterhin eine doppelte Nichtbesteuerung, weil sie zwei Steuerbemessungsgrundlagen mindern.⁷⁸ Die steuerlichen Effekte sind ökonomisch verschieden und daher nicht vergleichbar. Demensprechend dürfen solcherart Sachverhalte im Rahmen des § 4i S. 2 EStG nicht vermengt werden, sondern sind strikt zu trennen.

In Konsequenz sollte hieraus ableitbar sein, dass ein eingeschränkter Quellensteueranspruch jedenfalls nicht dafür taugt, von doppelt erfassten Erträgen auszugehen. Vielmehr bedarf es eines doppelten Einbezugs in die Steuerbemessungsgrundlagen, wie die Gesetzesbegründung nur anzudeuten vermag.⁷⁹ Dabei sollte dieser Ansicht eine Besteuerung i.R. eines Schedulensystems – vergleichbar mit § 2 Abs. 5b EStG – nicht entgegenstehen, weil insofern eine vollständige Doppelerfassung gegeben ist und lediglich besondere Steuersätze zur Anwendung kommen.

These 4: Eine Doppelberücksichtigung von Erträgen liegt dann vor, wenn sie in beiden Staaten in die Steuerbemessungsgrundlagen einbezogen werden.

Weiterhin ist zu unterstreichen, dass das Gesetz nicht abstrakt auf die Möglichkeit der Doppelerfassung von Erträgen rekurriert, sondern einen konkrete Vergleichsrechnung dahingehend konstruiert, als die Erträge die maßgebenden Aufwendungen betragsmäßig zumindest ausgleichen oder gar übersteigen müssen.⁸⁰ Nur dann wird von einer Abzugsbeschränkung abgesehen. Sofern die doppelt erfassten Sonderbetriebsausgaben gegenüber den Erträgen höher ausfallen, greift das Abzugsverbot auch nur „insoweit“,⁸¹ Mithin repräsentieren die doppelt erfassten „Erträge“ sowie die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat die tatbestandlich zentralen Elemente.

bb) Der Terminus „Erträge“

§ 4i S. 2 EStG soll vor einer überschießenden Regelungswirkung schützen.⁸² Der Regelungszweck könnte sich harmonisch in die Symmetriethese⁸³ einfügen, weil eine Abzugsbeschränkung jedenfalls insoweit ausbleibt, als „diese Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern [...]“. Unbestimmt ist, welche „Erträge“ der Gesetzgeber meint. Zur Erörterung

bedarf es dafür einer sachlichen sowie zeitlichen Differenzierung.

(1) Zum sachlichen Bezugspunkt

Als Erträge eines ausländischen Mitunternehmers kommen in Betracht:

- Erträge (in genere),
- Erträge aus der Mitunternehmerschaft oder
- Sonderbetriebseinnahmen.

Mit dem extensiven Ausdruck der „Erträge“ bedarf es nach grammatikalischer Auslegung keines näheren Bezugs zur Mitunternehmerschaft im Allgemeinen oder zu den nämlichen Sonderbetriebsausgaben im Besonderen.⁸⁴ Dies macht auch die Gesetzesbegründung kenntlich, wonach es sich „[...] nicht um mit den Ausgaben korrespondierende Erträge handeln [muss]“⁸⁵. Vielmehr soll es ausreichen, wenn die nämlichen Sonderbetriebsausgaben Erträge mindern, die in beiden Staaten in die Bemessungsgrundlage einfließen.

Gleichwohl muss man sehen, dass unter systematischen Gesichtspunkten der Einbezug sämtlicher Erträge fehl geht. Den Ausschlag für § 4i EStG liefert der Sonderbetriebsvermögensbereich einer grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaft. Sofern die Regelungswirkung über § 4i S. 2 EStG eingedämmt werden soll, erschließt sich der Einbezug von Vorgängen außerhalb einer Mitunternehmerschaft nicht. Andernfalls wird diese Abwehrmaßnahme konterkariert und könnte ferner mit anderen Abwehrmechanismen kollidieren. Sofern ein Bezug zur Mitunternehmerschaft bestehen sollte, kommen Erträge auf Gesamthandesebene sowie Sonderbetriebserträge als sachlich zutreffende Bezugsgröße in Betracht.

Beispiel 4: Der ausländische Mitunternehmer (in Staat A) finanziert seine Einlage an einer inländischen, originär gewerblich tätigen KG über ein Darlehen. Die Zinsen macht er in Deutschland (als Sonderbetriebsausgaben) und im Ausland als eigene Aufwendungen geltend.

Die originär gewerblichen Einkünfte können in Deutschland auch bei Vorliegen eines DBA mit Staat A besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 DBA). Die Mehrzahl der Vertragsstaaten vermeidet die drohende Doppelbesteuerung vermittle Anrechnungsmethode. Aber selbst bei ausnahmsweiser Freistellung von Betriebsstättengewinnen können Hinzurechnungsbesteuerungsregime⁸⁶ oder Zurechnungskonflikte⁸⁷ ein Umschalten auf die Steueranrechnung be-

⁷⁸ Dem zweimaligen Abzug steht nur die einmalige Besteuerung beim Gläubiger gegenüber.

⁷⁹ S. BT-Drs. 406/1/16, 5: „Maßgebend ist die Besteuerung von Erträgen desselben Steuerpflichtigen in Deutschland und in dem anderen Staat, von denen die Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 abgezogen werden.“ In diesem Zusammenhang lässt der Gesetzgeber erkennen, dass eine Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung unschädlich sein soll.

⁸⁰ Vgl. *Sommer/Retzer*, ISR 2016, 377 (381); a.A. wohl *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4i Rz. 15.

⁸¹ Vgl. zur Bedeutung der quantitativen Konditionierung Abschnitt II.3.a)dd).

⁸² So BT-Drs. 406/1/16, 5.

⁸³ Vgl. FN 64.

⁸⁴ So *Bärsch/Böhmer*, DB 2017, 567 (568); *Schnitger*, IStR 2017, 214 (218); anders *Hick* (FN 27), Anm. J 16-11, der auf Erträge aus der Personengesellschaft abstellt.

⁸⁵ BT-Drs. 406/1/16, 5.

⁸⁶ Nach Umsetzung der Anti-BEPS-RL können unter bestimmten Voraussetzungen zumindest innerhalb der EU flächendeckend Betriebsstättengewinne von Körperschaften unter die Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen fallen. Vgl. für einen Überblick des Hinzurechnungsbesteuerungssystems im Lichte der Richtlinie; *Linn*, IStR 2016, 645 (645 ff.); *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (960 ff.); *Dourado*, Intertax 2017, 870 (870 ff.); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (721 ff.).

⁸⁷ Voraussetzung dafür wäre, dass der Ansässigkeitsstaat bestimmte Einkünfte nicht der deutschen Personengesell-

wirken.⁸⁸ Sollte der Gewinnanteil auch im Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers erfasst werden, was den Regelfall repräsentieren dürfte, kommt es zur Verrechnung der Erträge auf Gesamthandsebene mit den doppelt erfassten Sonderbetriebsausgaben. § 4i EStG würde regelmäßig scheitern, soweit die Gesamthands-Erträge die Sonderbetriebsausgaben nicht unterschreiten. Dadurch würde der Anwendungsbereich erheblich beschnitten werden.

Abwandlung: Außerdem sei der Mitunternehmer ein hybrides Unternehmen,⁸⁹ weshalb die Aufwendungen zusätzlich auch in einem Staat B, dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters des hybriden Unternehmens, steuerlich berücksichtigt werden (dreifacher Abzug).

Durch § 4i S. 1 EStG wird der DD-Effekt zwischen Deutschland und Staat A beseitigt. Nach der ATAD soll eine Anti-Hybrid-Regel (Art. 9 Abs. 1 ATAD 2)⁹⁰ den DD-Effekt zwischen den Staaten A und B neutralisieren.⁹¹ Beide Regelungen haben gemein, dass bei doppelt erfassten Erträgen das Abzugsverbot insoweit nicht greift. Sofern dem hybriden Unternehmen nun Erträge aus der Gesamthand der KG zugewiesen werden, könnten diese als Ertrag sowohl zur Exkulpation der Abzugsbeschränkung nach § 4i S. 2 EStG als auch zur Exkulpation im Rahmen der Anti-Hybrid-Regel vorgebracht werden. Beide Abzugsbeschränkungen würden demnach nicht eingreifen, obgleich die Zinszahlung auf das Darlehen in insgesamt drei Staaten abzugsfähig ist.

Das modifizierte Beispiel legt offen, dass für die Exkulpation nach § 4i S. 2 EStG eine veranlassungsgerechte Betrachtung von Erträgen und Aufwendungen angezeigt ist. Andernfalls droht ein weitgehender Regelungsleerlauf, was weder der gesetzgeberischen Absicht noch dem Normtelos entsprechen kann. Vielmehr erscheint es geboten, den Anwendungsbereich von § 4i S. 2 EStG auf Sonderbetriebseinnahmen zu begrenzen, die mit denen unter § 4i S. 1 EStG fallenden Aufwendungen aus dem SBV II (These 2) korrespondieren, d.h. jene wirtschaftlich veranlasst⁹² haben.

Beispiel 5: An einer inländischen Mitunternehmerschaft ist ein ausländischer Gesellschafter beteiligt, der der Mitunternehmerschaft ein Recht gegen Lizenzzahlungen überlassen und seine Beteiligung zudem fremdfinanziert hat. Die Lizenzzahlung wird in beiden Staaten (unter Anrechnung der deutschen Steuer im Ausland) besteuert. Die Zinsen werden in beiden Staaten als Aufwand erfasst.

Während die Lizenzgebühren SVG auf SBV I darstellen, gehören die Zinsaufwendungen zum SBV II. Vorliegend besteht insoweit kein hinreichend starker wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Lizenzgebühren und den Finanzierungsaufwendungen.

schafts-Betriebsstätte zurechnet oder die Existenz einer deutschen Betriebsstätte negiert.

88 Daneben sind weitere, im Methodenartikel konstituierte Besteuerungsvorbehalte zu beachten, die die Steuerfreistellung aushebeln können.

89 Gemeint ist, dass Deutschland den Mitunternehmer als intransparent einordnet, dessen vermeintlicher Sitzstaat hingegen transparent.

90 S. dazu Kahlenberg/Oppel, IStR 2017, 205 (207 ff.); Balco, European Taxation 2017, 127 (127 ff.).

91 Es ist aber darauf hinzuweisen, dass anders als für D/NL-

Wenngleich in der Gesetzesbegründung eine notwendige Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz für nicht erforderlich erachtet wird,⁹³ erscheint sie doch unter systematischen und betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zwingend.

In wirtschaftlicher Verbindung mit den Lizenzgebühren stehen nämlich Abschreibungen für das überlassene Wirtschaftsgut. Diese Aufwendungen werden, analog zu den Lizenzgebühren, über § 50d Abs. 10 S. 2 f. EStG ebenfalls und folgerichtig doppelt berücksichtigt. Eine Einmalbesteuerung ist insoweit gewährleistet. Aus diesem Grund wurde in These 2 auch für die Reduktion des § 4i S. 1 EStG auf Aufwendungen aus dem SBV II plädiert, weil zumindest der Bereich der klassischen SVG gesondert in § 50d Abs. 10 S. 1 EStG geregelt wird und § 4i EStG insoweit entbehrlich erscheint. Löst man sich von einer notwendigen wirtschaftlichen Verbindung zwischen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, droht das Ziel der Einmalbesteuerung verloren zu gehen. Zieht man vorliegend nämlich die Lizenzgebühren zur Exkulpation für die vom Abzugsverbot betroffenen Finanzierungsaufwendungen mit heran, werden die Lizenzgebühren doppelt gegen Aufwendungen verrechnet: Einerseits für die damit zusammenhängenden Abschreibungen, andererseits für die Finanzierungsentgelte. Die Beteiligungsfinanzierung und die Überlassung von Wirtschaftsgütern sind aber wirtschaftlich zwei voneinander zu trennende Vorgänge. Aus diesem Grund erscheint es systematisch und teleologisch zwingend, eine Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz für die Exkulpationsmöglichkeit zu konstituieren. Aus dem Wortlaut der Norm geht dies (noch) nicht hervor.

These 5: § 4i S. 2 EStG bezieht sich ausschließlich auf Sonderbetriebseinnahmen, die mit den nämlichen Sonderbetriebsausgaben des SBV II (These 2) in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz).

(2) Zur zeitlichen Dimension

Auch für die Doppelberücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen (These 5) weist die Gesetzesbegründung explizit auf mögliche zeitliche Divergenzen hin.⁹⁴ Darüber hinaus dürfte kein abweichendes Verständnis betreffend den Zeitaspekt zwischen § 4i S. 1 und S. 2 EStG vertretbar sein. Vielmehr muss dem Steuerpflichtigen für eine verhältnismäßige Ausgestaltung freistehen, auch vor- bzw. nachgelagert doppelt erfasste Erträge zur Abwehr der Abzugsbeschränkung des § 4i S. 1 EStG vorzubringen.⁹⁵ Dies gilt gerade vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Zielsetzung, mit § 4i S. 2 EStG eine überschießende Regelungswirkung zu vermeiden.⁹⁶

Effekte für einen DD-Effekt keine abweichende Steuer-subjekt-Qualifikation definitorisch gefordert wird (Art. 2 Abs. 9 lit. g) ATAD 2).

92 Vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588; v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530; v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715.

93 Ebenso Gosch (FN 23), Rz. 7; Kanzler (FN 22), Rz. 11.

94 Vgl. BT-Drs. 406/1/16, 6.

95 So auch Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 281 (289).

96 Vgl. BT-Drs. 406/1/16, 5.

		Alternative 1		Alternative 2	
		VZ 01	VZ 02	VZ 01	VZ 02
Deutschland	Sonderbetriebsausgaben	- 100		- 100	-
Ausland		- 100		- 100	
Deutschland	Sonderbetriebseinnahmen	-	100	-	100
Ausland		100	-		100

Die zeitliche Komponente ist im Anwendungsbereich gleich zweifach von Relevanz: Zu einen kann die Doppelerfassung von Sonderbetriebseinnahmen in beiden Staaten (Alternative 1) und zum anderen die besagte Doppelerfassung mit dem doppelten Sonderbetriebsausgabenabzug (Alternative 2) auseinanderfallen, wie nachfolgend dargestellt ist.

Zumindest die Alternative 1 erscheint mit Blick auf die gesetzgeberische Absicht sowie auf die systematischen Verknüpfung mit § 4i S. 1 EStG unproblematisch. Lediglich für den Fall, dass die Doppelerfassung von Erträgen und Aufwendungen vollständig temporär getrennt sind (Alternative 2), könnte man aus dem Regelungswortlaut ein anderes Ergebnis ableiten: Der Tatbestand des § 4i S. 2 EStG fordert eine unmittelbare Minderung von Aufwendungen durch die nämlichen Erträge,⁹⁷ was eine Periodenidentität implizieren könnte. Falls Sonderbetriebseinnahmen (These 5) voroder nachgelagert zu den Sonderbetriebsausgaben anfallen, fehlt es insoweit an einer unmittelbaren Minderung dieser Erträge durch die nämlichen Sonderbetriebsausgaben.

Ob insoweit ein hypothetischer Vergleich vorzunehmen ist, bleibt unklar. Zu fragen wäre in diesem Fall, ob es (potentiell) zu einer Minderung von Sonderbetriebsausgaben durch Sonderbetriebseinnahmen gekommen wäre, wenn beide Größen in derselben Periode angefallen wären. Aus dem Normterminus lässt sich dies nicht zwingend ableiten. Blickt man jedoch auf das mit § 4i S. 2 EStG bezweckte Regelungsziel (Vermeidung der überschießenden Regelungswirkung), sollte ein zeitliches Auseinanderfallen von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben gleichwohl gedeckt sein. Im Lichte des Normtelos sollte es allein darum gehen, ob in der Totalperiode der Sonderbetriebsausgabenabzug durch doppelt erfasste Sonderbetriebseinnahmen (über-)kompensiert wird.⁹⁸ Gestützt wird diese Ansicht von der vorstehenden These 5. Sofern eine wirtschaftliche Verknüpfung (Einnahmen-Ausgaben-Korrespondenz) zwischen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben vorhanden ist, dürfte ein zeitliches Auseinanderfallen der Beträge unbeachtlich sein. Eine Berücksichtigung erscheint in Grenzen auch verfahrensrechtlich umsetzbar⁹⁹, wie nachfolgend verdeutlicht deutlich werden soll.

Beispiel 6: Der ausländische Mitunternehmer überlässt einem inländischen Geschäftspartner seiner gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft im Inland ein Patent zu angemessenen Konditionen für fünf Jahre. Es wird vereinbart, dass die Vergütungen endfällig zu leisten sind. Im Ausland soll der ausländische Mitunternehmer seine Einkünfte nach dem Zu- und Abflussprinzip ermitteln.

Annahmegemäß soll die inländische Mitunternehmerschaft bilanzierungspflichtig sein (§§ 1 Abs. 1, 238 HGB, 140 AO), weshalb der Gewinn nach dem Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist (§ 5 Abs. 1 EStG) und somit der Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung maßgebend ist (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Mithin werden die jährlichen Abschreibungsbeträge und die Vergütungsansprüche im Sonderbetriebsbereich periodengerecht erfasst. Die Abschreibungsbeträge werden wohl doppelt berücksichtigt sein. Die Lizenzgebühren werden gleichermaßen in Deutschland gemäß § 50d Abs. 10 S. 1, 3 EStG als auch im Ausland nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA besteuert und könnten dementsprechend zur Exkulpation eines Abzugsverbots für die AfA-Beträge führen. Gleichwohl fällt vorliegend der Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung auseinander. Da die Zinsen erst in Jahr 5 im Ausland steuerlich relevant sind, ist erst in diesem Zeitpunkt die Doppelerfassung gegeben und die Voraussetzungen des § 4i S. 2 EStG wären erfüllt, weshalb ein vorheriges Abzugsverbot der Sonderbetriebsausgaben gemäß § 4i S. 1 EStG zu korrigieren wäre.

Sofern in den Vorjahren Sonderbetriebsausgaben vom Abzugsverbot des § 4i S. 1 EStG betroffen waren, müssten nunmehr die Vorjahresbescheide nachträglich geändert werden. Dies könnte verfahrensrechtlich auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden, falls ein entsprechender Vorbehalt in die Vorjahresbescheide aufgenommen wurde und die Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) noch nicht abgelaufen ist.¹⁰⁰ Außerdem käme – subsidiär¹⁰¹ – auch eine Änderung auf Grundlage von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht, da mit einer nachgelagerten Doppelerfassung von Sonderbetriebseinnahmen die Exkulpation nach § 4i S. 2 EStG gegeben ist und es sich dementsprechend um ein rückwirkendes Ereignis handeln dürfte.¹⁰² Damit lediglich Doppelabzüge eliminiert werden, die sich

⁹⁷ Die Vorschrift lautet dahingehend wie folgt: „Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge [...] mindern.“

⁹⁸ Ein ähnliches Verständnis legt auch die Finanzverwaltung für die Frage der tatsächlichen Besteuerung an (BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, Rz. 2.3).

⁹⁹ Zu verweisen wäre insoweit auf § 164 AO oder § 175

AO; dazu sogleich.

¹⁰⁰ Kritisch dahingehend *Sommer/Retzer*, ISR 2016, 377 (382).

¹⁰¹ S. etwa *Loose* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 147. Erg.-Lfg. 2017, § 172 Rz. 27.

¹⁰² Vgl. auch *Schnitger*, IStR 2017, 214 (216); *Kanzler* (FN 22), Rz. 17; *Kanzler*, NWB 2017, 326 (330); *Hick* (FN 27), Anm. J 16-12.

auch auf die Totalperiode betrachtet nicht ausgleichen, sollte insofern auch § 175 Abs. 1 S. 2 AO zu berücksichtigen sein, um die Exkulpationsmöglichkeit (§ 4i S. 2 EStG) nicht an verfahrensrechtlichen Hürden (Festsetzungsverjährung) scheitern zu lassen.¹⁰³

These 6: Doppelt erfasste Erträge können ebenfalls zeitlich vor- bzw. nachgelagert anfallen. § 175 Abs. 1 S. 2 AO muss insoweit Anwendung finden.

cc) Nachweis der tatsächlichen Besteuerung

Neben der Erfassung von Erträgen wird darüber hinaus auch deren tatsächliche Besteuerung im anderen Staat normiert. Dabei enthält die Gesetzesbegründung den Hinweis auf die erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90 Absatz 2 AO.¹⁰⁴

Wann eine tatsächliche Besteuerung gegeben ist, konkretisiert das Gesetz selbst nicht. Vielmehr grenzt die Gesetzesbegründung negativ ab, dass von einer tatsächlichen Besteuerung nicht auszugehen ist, soweit die betreffenden Erträge nicht steuerbar oder sachlich steuerbefreit sind.¹⁰⁵ Gleiches soll bei subjektiver Steuerbefreiung des Mitunternehmers gelten, wobei in einem solchen Fall schon der doppelte Sonderbetriebsausgabenabzug fraglich erscheint.

Für die Frage, was unter der tatsächlichen Besteuerung zu verstehen ist, erweist sich das BMF-Schreiben vom 20.6.2013¹⁰⁶ als dienlich.¹⁰⁷ Als maßgebendes Kriterium wird demnach der Einbezug von Einkünften in die Steuerbemessungsgrundlage genannt. Unschädlich ist eine ausbleibende Besteuerung aufgrund:

- von Freibeträgen,
- der Verlustverrechnung oder Berücksichtigung anderer negativer Einkünfte,
- des Abzugs bzw. der Anrechnung ausländischer Steuern oder
- der Steuerfreistellung aufgrund von DBA-Bestimmungen oder EU-Richtlinien.

These 7: Sofern Erträge in die Steuerbemessungsgrundlage im anderen Staat einfließen, ist die tatsächliche Besteuerung gegeben. Eine tatsächliche Steuerzahlung ist hingegen nicht erforderlich.¹⁰⁸

¹⁰³ Der ökonomisch bedeutsame Unterschied zwischen diesen verfahrensrechtlichen Lösungen besteht in der Verzinsung der nachträglichen Steueransprüche (§ 233a AO), weil bei einer auf § 175 AO basierenden Änderung der Zinslauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist; bei einer Änderung nach § 164 AO hingegen 15 Monate nach Ablauf des von der Änderung betroffenen Kalenderjahres. In Zeiten der Niedrigzinsphase könnte sich eine nachträgliche Doppelerfassung von Erträgen überdies als attraktives Gestaltungsmittel erweisen, sofern hiermit keine steuerliche Zusatzbelastung verbunden ist. Zu einer Zusatzbelastung dürfte es jedenfalls dann nicht kommen, wenn die doppelt erfassten Erträge die nachträglich zu berücksichtigenden Sonderbetriebsausgaben nicht übersteigen.

¹⁰⁴ Ähnlich schon BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980.

¹⁰⁵ Vgl. BT-Drs. 406/1/16, 5.

¹⁰⁶ Vgl. BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980.

dd) Doppelerfassung und Steuersubjektidentität

Schließlich wird tatbestandlich die Doppelerfassung und tatsächliche Besteuerung bei dem Mitunternehmer gefordert (Steuersubjektidentität).¹⁰⁹ Dies wirft die Frage auf, wie zu verfahren ist, wenn die Beurteilung des Mitunternehmers zwischen beiden Steuerjurisdiktionen auseinanderfällt. Dies ist bei Steuersubjekt-Qualifikationskonflikten¹¹⁰ regelmäßig der Fall. Sofern der Mitunternehmer im Ausland als transparent behandelt wird, aus deutscher Sicht hingegen intransparent – oder umgekehrt – unterliegen die betreffenden Sonderbetriebsinnahmen gerade nicht bei dem Mitunternehmer der Besteuerung, sondern bei einem anderen Steuersubjekt. Folglich würde bei einem Steuersubjekt-Qualifikationskonflikt § 4i S. 2 EStG nach allein grammatikalischer Auslegung stets leerlaufen.¹¹¹

Nach der Gesetzesbegründung soll derselbe Steuerpflichtige der Mitunternehmer sein, unabhängig von der Beurteilung der Gesellschafter im anderen Staat.¹¹² Dies könnte darauf hindeuten, dass der Steuersubjekteigenschaft im anderen Staat keine Bedeutung beigemessen werden soll. Mit anderen Worten: § 4i S. 2 EStG sollte auch dann einschlägig sein, wenn das Steuersubjekt zwischen deutscher und ausländischer Sichtweise voneinander abweicht.¹¹³ Für die Beurteilung der Besteuerung bei dem Mitunternehmer wäre allein die innerstaatliche Sichtweise maßgebend, weshalb die Formulierungen „desselben Steuerpflichtigen“ bzw. „bei ihm“ lediglich dahingehend zu deuten sind, dass eine Besteuerung bei demjenigen Mitunternehmer zu erfolgen hat, der – aus deutscher Sicht – die Sonderbetriebsausgaben geltend macht. Im Lichte der Zielsetzung von § 4i S. 2 EStG erschließt sich diese Auffassung. Gleichwohl erscheint es praktisch schwierig, den Besteuerungsnachweis dann anzuerkennen, wenn dieser auf ein anderes Steuersubjekt lautet.

These 8: Die Besteuerung von Sonderbetriebsinnahmen muss bei dem Mitunternehmer erfolgen, der aus deutscher Sicht die Sonderbetriebsausgaben geltend macht.

Insgesamt zeigt sich, dass mit dem formulierten Tatbestand sowie den dadurch herbeigeführten Rechtsfolgen des § 4i EStG eine breite Palette von Fragen

¹⁰⁷ S. zur weitergehenden Analyse Lüdiche, IStR 2013, 721 (721 ff.); Gebhardt/Reppel, IStR 2013, 760 (760 ff.) sowie mit entsprechendem Fallmaterial Schönfeld, IStR 2013, 757 (757 ff.).

¹⁰⁸ Damit ist auch eine Verlustverrechnung im Ausland ausreichend; dahingehend auch Schnitger, IStR 2017, 214 (218).

¹⁰⁹ So Wacker (FN 80), Rz. 15; Gosch (FN 23), Rz. 7.

¹¹⁰ Dazu eingehend M. Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, 2000; Polaschek, Subjektive Qualifikationskonflikte bei Direktinvestitionen in den USA, 2012, S. 64 ff.; Lendewig, Einordnungskonflikte als Instrument der internationalen Steuerplanung?, 2014, S. 15 ff.

¹¹¹ Vergleichbare Probleme ergeben sich auch i.R. von Gruppenbesteuerungs- oder Hinzurechnungsbesteuerungsregimen; s. auch Bärsch/Böhmer, DB 2017, 567 (568).

¹¹² So BT-Drs. 406/1/16, 6.

¹¹³ Gl.A. Schnitger, IStR 2017, 214 (218).

einhergeht. Die vorstehenden Erkenntnisse verdeutlichen, wie komplex sich das scheinbar trivial anmutende Regelungssystem des § 4i EStG erweist. Aus diesem Grund wird für einen Reformansatz plädiert, der sich an den zuvor erarbeiteten Arbeitshypothesen orientieren sollte.

III. Ableitung eines Orientierungsrahmens für einen Reformansatz

Die vorstehenden Ausführungen belegen, dass mit der gegenwärtigen Fassung des § 4i EStG kein zielgenaues Regelungsinstrument geschaffen wurde. Aufgrund der aufgezeigten Divergenzen zwischen Regelungswortlaut und gesetzgeberischer Regelungsabsicht ist eine Normenadjustierung zwingend, um für eine zielgerichtete Regelungswirkung sowie die notwendige Rechtssicherheit zu sorgen. Die erarbeiteten Thesen können als Orientierungsrahmen für die notwendige Regelungsadjustierung fruchtbar gemacht werden, die im Kern folgende Elemente verarbeiten sollte:

- Die Doppelberücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben muss in wirtschaftlicher Hinsicht tatsächlich gegeben sein (These 1). Das Abzugsverbot umfasst auch temporäre Differenzen hinsichtlich doppelt berücksichtigter Aufwendungen (These 3). Im Falle eines Verlustuntergangs ist keine tatsächliche Doppelberücksichtigung gegeben (These 3).
- Das Abzugsverbot ist allein auf Aufwendungen aus dem SBV II zu begrenzen (These 2).
- Doppelberücksichtigte Sonderbetriebseinnahmen liegen vor, wenn diese in beiden Staaten in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden (These 4). In diesem Fall ist die erforderliche tatsächliche Besteuerung gegeben (These 7).
- Für doppelt berücksichtigte Sonderbetriebseinnahmen ist ein sachlicher Zusammenhang zu den nämlichen Sonderbetriebsausgaben maßgebend, der sich aus dem Veranlassungsprinzip ableitet (These 5). Die Sonderbetriebseinnahmen können auch vorder nachgelagert anfallen. Insoweit ist § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu beachten (These 6).
- Steuersubjekt-Qualifikationskonflikte auf Ebene des Mitunternehmers sind unbeachtlich (These 8).

Ob die genannten Kriterien eine zielgerichtete Regelungskonstruktion verkörpern, wird nunmehr fallorientiert analysiert.

Beispiel 7: Der ausländische Mitunternehmer hat seine Beteiligung an einer inländischen Mitunternehmerschaft fremdfinanziert und leistet hierfür ein angemessenes Finanzierungsentgelt.

Das Darlehen qualifiziert sich als negatives SBV II, sodass die Zinsaufwendungen als Sonderbetriebsausgaben in Deutschland und im Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers steuermindernd zu berücksichtigen sind. Folglich greift das Abzugsverbot nach § 4i S. 1

EStG, soweit der Zinsabzug nicht von Unterkapitalisierungsvorschriften eingegrenzt wird. Mangels korrespondierender Erträge auf das SBV II schlägt das Abzugsverbot auch vollständig durch.

Beispiel 8: An einer inländischen GmbH & Co. KG ist ein ausländischer Mitunternehmer beteiligt, der die Beteiligung im eigenen Betriebsvermögen hält. Er hält auch die Anteile an der Komplementär-GmbH. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH wurde fremdfinanziert, weshalb die dafür geleisteten Zinsen als Sonderbetriebsausgaben zu qualifizieren sind. Zugleich werden sie im Ausland vom Gesellschafter abgezogen.

Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stellt notwendiges SBV II dar.¹¹⁴ Folglich sind die Zinsaufwendungen als Sonderbetriebsausgaben in Deutschland und im Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers als eigene Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen,¹¹⁵ sodass das Abzugsverbot gemäß § 4i S. 1 EStG einschlägig ist. Werden aber Dividenden von der Komplementär-GmbH ausgeschüttet, stehen diese Sonderbetriebseinnahmen mit den Finanzierungsaufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang und könnten vor dem Abzugsverbot schützen. Da die Dividenden phasenverschoben realisiert werden, hat eine Änderung des jeweiligen Vorjahresbescheids zu erfolgen.¹¹⁶ Unter der Prämisse, dass die Rückflüsse aus der Komplementär-GmbH (Dividenden) die Investitionskosten (Finanzierungsentgelt) überkompensieren, ergibt sich auf die Totalperiode betrachtet kein doppelter Sonderbetriebsausgabenabzug, weshalb die Regelung des § 4i EStG insofern keine Wirkung entfaltet sollte.

Beispiel 9: Der ausländische Mitunternehmer überlässt einem Dritten ein bewegliches Wirtschaftsgut für 100, das dieser an die inländische Mitunternehmerschaft weitervermietet. Das Wirtschaftsgut wurde zu angemessenen Konditionen über fünf Jahre fremdfinanziert. Dabei sollen insbesondere in den Anfangsjahren die Zinsen (10) und Abschreibungen (100) über fünf Jahre jeweils einzeln zwar nicht höher als die Miete sein; zusammen sind die Aufwendungen (110) aber höher als die Mieteinnahmen, sodass sich insgesamt ein Verlust in Höhe von 10 ergibt. Dieses Ergebnis kehrt sich ab dem Jahr 6 – nur Mieteinnahmen von 100 – natürlich um.

Zunächst qualifiziert sich das Wirtschaftsgut als notwendiges SBV II,¹¹⁷ weshalb die Aufwendungen – Zinsen und Abschreibungen – Sonderbetriebsausgaben darstellen und annahmegemäß in beiden Steuerjurisdiktionen abziehbar sind. Insofern wäre der Tatbestand für das Abzugsverbot zunächst erfüllt (§ 4i S. 1 EStG). Fraglich erscheint, ob das Abzugsverbot über die Exkulpation eingegrenzt wird.

Man wird unterstellen dürfen, dass auch die Lizenzgebühr in beiden Staaten erfasst wird: In Deutschland, vermutlich aufgrund von § 50d Abs. 10 S. 2 f. EStG¹¹⁸ über Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, sowie im Ansässigkeitsstaat über Art. 12 OECD-MA. Weiterhin dürfte unstrittig sein, dass zwischen den Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der maßgebende wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang gegeben ist, wes-

114 S. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825.

115 Dies gilt abermals insoweit keine Unterkapitalisierungsvorschriften eingreifen.

116 Dazu Abschnitt 3.a)ff).

117 Vgl. z.B. BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; v. 31.3.2008 – IV B 120/07, BFH/NV 2008, 1320.

118 Nach der Entscheidung BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, DStR 2017, 589 erscheint es durchaus wahrscheinlich, dass der BFH § 50d Abs. 10 EStG auch auf Erträge des SBV II anzuwenden geneigt ist und eine Zahlung klassischer SVG für nicht maßgebend erachtet.

halb die Anforderungen für die Exkulpation formal erfüllt sind. In materieller Hinsicht unklar ist nur, ob durch die gesetzlich angeordnete Atomisierung der Sonderbetriebsaufwendungen isoliert auf die einzige Quelle zu blicken ist oder auf den Gesamtbetrag der Sonderbetriebsaufwendungen. Sollte eine quellenbezogene Betrachtung angezeigt sein, könnte jede einzelne Quelle, für sich genommen, mit der Lizenzgebühr verglichen werden. Obgleich insgesamt ein Verlust in Höhe von 10 entsteht, würden sowohl die Zinsen (10) als auch die Abschreibungen (100) die Lizenzgebühr (100) – jeweils – nicht überschreiten und das Abzugsverbot würde nicht eingreifen. Dieses Ergebnis erscheint gleichwohl mit dem Regelungsziel – Sicherstellung einer Einmalbesteuerung – unvereinbar, weshalb für die anzustellende Vergleichsrechnung nach § 4i S. 2 EStG die wirtschaftlich miteinander verflochtenen Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen in ihrer Gesamtheit zu vergleichen sind. Dies würde dazu führen, dass § 4i S. 1 EStG die doppelte Verlustberücksichtigung i.H.v. 10 versagt. Mit anderen Worten: Im Verlustfall greift § 4i S. 1 EStG nur i.H. dieses Verlustes ein und stellt dadurch eine Einmalbesteuerung sicher.

Sofern sich das Verhältnis in den Folgejahren umkehrt – nur Erträge von 10 – unterliegen diese Sonderbetriebserträge einer Doppelbesteuerung, die vordergründig durch § 50d Abs. 10 S. 2 f. EStG verursacht wird. Die spätere Doppelbesteuerung müsste gleichwohl dazu veranlassen, die Verlustabzugsbeschränkung in den Vorjahren aufzuheben.

Die darüber hinausgehende Doppelbesteuerung von Sonderbetriebseinnahmen federt das Gesetz schließlich über die Anrechnungsregel in § 50d Abs. 10 S. 5 EStG ab. In Abkehr von der konventionellen Vermeidung einer drohenden Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat erfolgt im Quellenstaat (Deutschland) die Anrechnung der Steuer des Ansässigkeitsstaates, die „nachweislich festgesetzt“ und „gezahlt“ wurde.¹¹⁹ Somit gelangt man zu einem scheinbar harmonischen Zusammenspiel zwischen § 4i EStG und

§ 50d Abs. 10 EStG: Während die Abzugsbeschränkung des § 4i EStG die doppelte Verlustverrechnung im Sonderbetriebsvermögensbereich beseitigt, vermeidet § 50d Abs. 10 S. 5 EStG eine drohende Doppelbesteuerung im Gewinnfall. Bedauerlich in der Gesamtschau ist dann nur der Umstand, dass sich § 4i EStG auch auf die Gewerbesteuer erstreckt, während § 50d Abs. 10 S. 5 EStG die Doppelbesteuerung im Bereich der Gewerbesteuer nicht beseitigt.¹²⁰ Vernachlässigt man einmal die gewerbsteuerlichen Konsequenzen, könnte § 4i EStG letztlich als Spiegelbild zu § 50d Abs. 10 S. 5 EStG interpretiert werden, was dessen Normierung steuersystematisch rechtfertigen könnte.

IV. Verhältnis zu höherrangigem Recht

1. Unionsrecht: Primär- und sekundärrechtliche Implikationen

Mit § 4i EStG ist eine Abzugsbeschränkung für Sonderbetriebsausgaben vorgesehen, die allein auf ausländische Mitunternehmer¹²¹ zugeschnitten ist und folglich nur für diese Anwendung findet, weshalb sich die Frage der Unionsrechtskonformität aufdrängt.¹²²

Zunächst kann vorweggenommen werden, dass ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZLR)¹²³ mangels tatbestandlicher Überschneidung ausfällt. Eine potentielle Doppelbesteuerung wird bei grenzüberschreitenden Zins- bzw. Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen¹²⁴ dadurch vermieden, dass der Quellenstaat zur Steuerbefreiung verpflichtet wird. Ungeachtet dessen, ob der subjektive Anwendungsbereich der ZLR überhaupt eröffnet wäre,¹²⁵ betrifft diese Vorgabe lediglich die Besteuerung des Gläubigers.¹²⁶ Da § 4i EStG als umgekehrtes Korrespondenzprinzip konzipiert ist, d.h. ausschließlich auf Ebene des Zahlungsschuldners ansetzt, kann sich insofern kein Konflikt mit der ZLR ergeben.¹²⁷

Daneben ist die Umsetzung von Korrespondenzregeln im Rahmen der ATAD zu beachten.¹²⁸ Die sekundär-

119 Vgl. ausf. zur Anrechnungssystematik Kudert/Kahlenberg, IStR 2013, 801 (807 f.); Mössner, IStR 2015, 204 (205 f.).

120 Daneben gilt § 50d Abs. 10 EStG nach § 7 S. 6 GewStG auch für die Gewerbesteuer.

121 § 4i EStG ist nur auf den Inbound-Fall zugeschnitten. Zwar differenziert § 4i EStG tatbestandlich nicht nach der Ansässigkeit des Mitunternehmers und wäre abstrakt auch für den Outbound-Fall anwendbar. Gleichwohl wird der Tatbestand im Outbound-Fall regelmäßig nicht eröffnet sein, da die nämlichen Sonderbetriebsausgaben (aus deutscher Sicht) der ausländischen Personengesellschafts-Betriebsstätte zugerechnet würden und das Ausland Sonderbetriebsaufwendungen eines inländischen Mitunternehmers nicht nachvollziehen wird. Mithin kommt es zur Keimnalberücksichtigung von Aufwendungen, also einer Doppelbesteuerung, die von § 4i EStG nicht beseitigt wird.

122 Vgl. bereits zum vormaligen Entwurf des § 4 Abs. 5a EStG punktuell Kreienbaum, IStR 2014, 721 (724); Linn, IStR 2014, 920 (923 ff.); Körner, IStR 2015, 449 (454 f.: dort auch mit der Forderung nach einem Substanznachweis); Nielsen, SWI 2017, 104 (111); ausf. Kahlenberg, ISR 2015, 91 (95 ff.); Rust in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (94 ff.); Rust, BTR 2015,

308 (313 ff.). Speziell zur vergleichbaren österreichischen Regelung in § 12 Abs. 1 Nr. 10 öKStG; vgl. Wimpissinger, SWI 2014, 221 (221 ff.); Jerabek/Neubauer, SWI 2014, 371 (371 ff.).

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

124 Nach Art. 3 lit. b) ZLR ist die geforderte Verbundenheit ab einer Mindestbeteiligung von 25 % gegeben.

125 Neben Kapitalgesellschaften können zwar auch Betriebsstätten nach Art. 3 lit. a) ZLR in den persönlichen Anwendungsbereich fallen. Die Konstruktion einer natürlichen Person als ausländischer Mitunternehmer wird aber nicht mitumfasst.

126 Vgl. Staringer/Tüchler in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, 2009, S. 281 (303 f.); Kofler in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, S. 670.

127 Vgl. auch EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09, Rs. Scheuten Solar Technologie, ECLI:EU:C:2011:499; bestätigend auch BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, BFH/NV 2015, 270.

128 Für einen Überblick Benz/Böhmer, DB 2016, 307 (307 ff.); Jochimsen/Zinowsky, ISR 2016, 106 (106 ff.); Lüdicke/Op-

rechtliche Verankerung indiziert zunächst eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung.¹²⁹ Gleichwohl verleiht der Richtliniencharakter den Korrespondenzprinzipien aber nicht unmittelbar die Unionsrechtskonformität.¹³⁰ Vielmehr bleibt weiterhin das Primärrecht zu beachten,¹³¹ wofür die Europäischen Verträge im Allgemeinen und die Grundfreiheiten im Besonderen den Maßstab bilden.¹³²

Wenngleich § 4i EStG einen vergleichbaren Regelungsmechanismus verkörpert, lässt sich die Norm nicht unmittelbar aus den Bestimmungen der Anti-BEPS-RL ableiten. Lediglich mit der Richtlinienergänzung (ATAD 2)¹³³ könnte § 4i EStG in Einklang zu bringen sein, weil danach für DD-Effekte tatbestandlich kein Steuersubjekt-Qualifikationskonflikt mehr erforderlich ist (Art. 2 Abs. 9 lit. g) ATAD 2). Für DD-Effekte schreibt Art. 9 Abs. 1 lit. a) ATAD 2 dem Mitgliedsstaat des Gesellschafters vor, den steuerlichen Abzug zu versagen.¹³⁴ Falls diese Regelung nicht eingreift, z.B. weil der Gesellschafter in einem Drittstaat ansässig ist, soll nach Art. 9 Abs. 1 lit. b) ATAD 2 der andere Staat den steuerlichen Abzug versagen. Mithin wäre die Anwendung von § 4i EStG in Drittstaatenfällen von den Bestimmungen der ATAD 2 gedeckt.

Gleichwohl ist § 4i EStG tatbestandlich nicht auf Drittstaatsverhältnisse begrenzt. Daneben zeigt sich eine vom Regelungsbereich hybrider Gestaltungen losgelöste Vorschrift, die allein dem deutschen Mitunternehmerkonzept geschuldet ist. Aus diesem Grund kann die Annahme der Unionsrechtskompatibilität des

§ 4i EStG nicht allein aus den Bestimmungen der ATAD 2 abgeleitet werden. Vielmehr ist deshalb eine eigenständige Konformitätsprüfung anzustellen.

Vor dem Hintergrund der jüngeren EuGH-Rechtsprechungslinie in Bezug auf Korrespondenzregeln liegt die Unionsrechtskonformität aber nahe. Der Gerichtshof hatte in den Rs. *Schempp*¹³⁵, *Grünwald*¹³⁶ sowie jüngst in der Rs. *Masco Denmark*¹³⁷ das System von Korrespondenzprinzipien grundsätzlich für unionsrechtskonform befunden.¹³⁸ Auf Basis dieser wegweisenden Entscheidungen könnte in Bezug auf § 4i EStG ein Eingriff gerade deshalb negiert werden, weil für Zwecke der Ungleichbehandlung nicht der innerstaatliche Sachverhalt als Referenz heranzuziehen wäre, sondern eine grenzüberschreitende Konstellation ohne den nämlichen DD-Effekt. Dies dogmatisch einmal angenommen, wäre ein durch § 4i S. 1 EStG ausgelöstes Abzugsverbot nicht als Beschränkung aufzufassen, weshalb mögliche Rechtfertigungsgründe dahinstehen könnten. Mit anderen Worten: Ein Verstoß gegen Primärrecht erscheint im Lichte der jüngeren Rechtsprechung nicht wahrscheinlich.¹³⁹

2. Abkommensrecht: Sperrwirkung durch den Diskriminierungsschutz?

Das Abkommensrecht ist nach allgemeinem Verständnis als „Schrankenrecht“ zu interpretieren.¹⁴⁰ Demgemäß sind DBA auf die Zuweisung von Besteuerungskompetenzen gerichtet.¹⁴¹ Der Umfang der Besteuerung richtet sich dagegen allein nach innerstaatlichen

pel, BB 2016, 351 (351 ff.); Lüdicke/Oppel, DB 2016, 549 (549 ff.); Becker/Loose, IStR 2016, 153 (153 ff.); Kahlenberg, SWI 2016, 206 (206 ff.); Oppel, SteuK 2016, 167 (167 ff.); Müller/Wohlhöfler, IWB 2016, 200 (200 ff.) – jeweils zum Entwurf – sowie Jochimsen/Zinowsky, ISR 2016, 318 (318 ff.); Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 (2391 ff.); Kahlenberg, StuB 2016, 911 (911 ff.).

129 Vgl. EuGH v. 15.6.1994 – C-137/92 P, Rs. *Kommission/BASF u.a.*, ECLI:EU:C:1994:247; v. 8.7.1999 – C-200/92, Rs. *ICI/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:359; v. 8.7.1999 – C-227/92, Rs. *Hoechst/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:360; v. 8.7.1999 – C-234/92, *Shell/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:361; v. 5.10.2001 – C-475/01, *Kommission/Griechenland*, ECLI:EU:C:2004:585.

130 S. für die Unionsrechtskonformität von Korrespondenzregeln *Kahlenberg/Vogel*, StuW 2016, 288 (292 ff.).

131 Vgl. *Geismann* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 288 Rz. 25; *Schroeder* in Streinz, EUV/AEU, 2. Aufl. 2012, Art. 288 Rz. 24; *Ruffert* in Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 4. Aufl. 2011, Art. 288 Rz. 8 sowie umfassend *Nettesheim*, EuR 2006, 737 (741 ff.).

132 Vgl. EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, Rs. *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479; v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding*, ECLI:EU:C:2006:143. Umfassend auch *Kofler* in FS Rödler, 2010, S. 434 ff. Im Zweifel gilt das Gebot der primärrechtskonformen Auslegung des Sekundärrechts; vgl. EuGH v. 13.12.1983 – C-218/82, Rs. *Kommission/Rat*, ECLI:EU:C:1983:369; v. 27.1.1994 – C-98/91, *Herbrink/Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij*, ECLI:EU:C:1994:24; v. 21.3.1994 – C-314/89, *Rauh/Hauptzollamt Nürnberg-Fürth*, ECLI:EU:C:1991:143; v. 1.4.2004 – C-1/02, *Borgmann*, ECLI:EU:C:2004:202.

133 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.

134 Diese Primärregelung entspricht auch den OECD-Empfehlungen im Rahmen der BEPS-Action 2. Kritisch zur potentiellen Doppelbesteuerungsgefahr *Schnitger*, IStR 2017, 214 (216).

135 EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03, Rs. *Schempp*, ECLI:EU:C:2005:446.

136 EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13, Rs. *Finanzamt Dortmund-Unna/Grünwald*, ECLI:EU:C:2015:109.

137 EuGH v. 21.12.2016 – C-593/14, Rs. *Masco Denmark und Damixa*, ECLI:EU:C:2016:984.

138 Weiterhin wurde in den Judikaten den Rs. *Timac Agro* (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, Rs. *Timac Agro Deutschland GmbH/FA Sankt Augustin*, ECLI:EU:C:2015:829) und *Nordea Bank* (EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13, Rs. *Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087) ein potentieller Eingriff in die Grundfreiheiten für unbeachtlich befunden, weil der Gerichtshof dort die Vergleichbarkeit von grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Vorgängen für die Frage der Ungleichbehandlung negiert hatte. Gleichwohl waren in diesen Entscheidungen Outbound-Strukturen betroffen, weshalb derzeit offen ist, diese Grundsätze unmittelbar auf Inbound-Konstellationen zu übertragen.

139 Im Ergebnis – aber ohne Begründung – auch *Kanzler* (FN 22), Rz. 4; *Wacker* (FN 80), Rz. 7; a.A. *Schnitger*, IStR 2017, 214 (219); offen gelassen hingegen von *Gosch* (FN 23), Rz. 2; *Hick* (FN 27), Anm. J 16-5 sieht hingegen eine gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit.

140 Damit werden Besteuerungsbefugnisse aufgeteilt und nicht begründet; *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Einleitung, Rz. 65 sowie *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, System I Rz. 37.

141 Vgl. *Debatin*, DSz 1962, 1 (5 ff.); BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649.

Vorschriften zur Gewinnermittlung, weshalb Abkommen grundsätzlich nicht in die Einkommensermittlung eingreifen.¹⁴² Diese Ansicht als zutreffend unterstellt, wäre die Anwendung von § 4i EStG von den Abkommensbestimmungen unberührt.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildet der abkommensrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz, welcher vergleichbar zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten wirkt.¹⁴³ Dieser hätte vorliegend Vorrang gegenüber der vergleichbar wirkenden Regelung des Art. 9 OECD-MA, da § 4i EStG nicht allein für verbundene Unternehmen (Beteiligung > 25 %) greift. Wenngleich sich die Zielrichtungen der Schutzbereiche konträr verhalten – das DBA-Diskriminierungsverbot betrifft Inbound-Strukturen, das unionsrechtliche Beschränkungsverbot hingegen überwiegend Outbound-Strukturen¹⁴⁴ – werden teilweise identische Diskriminierungsmaßstäbe angelegt.¹⁴⁵ Darüber hinaus obliegt den deutschen Gerichten die Auslegungskompetenz für das Abkommensrecht.

Insofern ist bemerkenswert, dass nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechungslinie nicht nur direkte,¹⁴⁶ sondern gerade auch versteckte Diskriminierungen unter den Anwendungsbereich des Diskriminierungsverbots subsumiert werden.¹⁴⁷ Bedeutsam im Kontext des § 4i EStG ist demgemäß eine mögliche Sperrwirkung durch das DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA),¹⁴⁸ welches eine unterschiedslose Besteuerung einer in einem Staat unterhaltenen Betriebsstätte eines im anderen Staat ansässigen Unternehmens statuiert. Subjektive Voraussetzung ist dabei die Ansässigkeit des Mitunternehmers im anderen Staat,¹⁴⁹ die u.U. auch durch DBA-Ansässigkeitsfiktionen substituiert werden kann.¹⁵⁰ Schutzobjekt ist das ausländische Unternehmen mit seiner im Inland unterhaltenen Betriebsstätte, die zur Besteuerung herangezogen wird.¹⁵¹ Mithin kann nicht „die Betriebs-

stätte“ als Vergleichsobjekt herangezogen werden. Vielmehr ist die Besteuerung des ausländischen Unternehmens hinsichtlich seiner inländischen Betriebsstätte mit einem inländischen Unternehmen zu vergleichen,¹⁵² wobei sich der Schutzbereich dann auf alle im DBA genannten Steuerarten¹⁵³ bei Inbound-Aktivitäten erstreckt.

Zur Überprüfung einer gegebenen Gleichbehandlung ist ein hypothetischer Vergleich danach durchzuführen, ob bei der Gewinnermittlung – vorliegend wäre es der Erfolg im SBV II des Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft – Betriebsausgaben dem Grunde und der Höhe nach unterschiedslos zu innerstaatlichen Vorgängen abgesetzt werden können.¹⁵⁴ Dies ist im Anwendungsbereich des § 4i EStG gerade fraglich, da dieser tatbestandlich nur auf grenzüberschreitende Mitunternehmerschaften zugeschnitten ist. Der Abzug von Sonderbetriebsausgaben ist folglich an höhere Anforderungen geknüpft, als dies bei rein inländischen Mitunternehmerschaften der Fall ist.¹⁵⁵ Sofern der Sonderbetriebsausgabenabzug aber nur bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften eingeschränkt wird, könnte der BFH eine versteckte Diskriminierung annehmen. Dies hätte eine absolute Sperrwirkung von § 4i EStG zur Folge, weil der Verstoß gegen den abkommensrechtlich kodifizierten Gleichbehandlungsgrundsatz keiner sachlichen Rechtfertigung zugänglich ist.¹⁵⁶ Während die Lizenzschränkenregelung des § 4j EStG den Passus „ungeachtet des Abkommens“ enthält, um einer DBA-rechtlichen Sperrwirkung durch den Gleichbehandlungsgrundsatz entgegenzutreten,¹⁵⁷ fehlt es dem § 4i EStG an einem Regelungsbefehl nach der sog. Melford-Doktrin^{158,159} *Möchte der Gesetzgeber folglich dem § 4i EStG auch im Bereich des DBA-rechtlichen Diskriminierungsschutzes Wirkung verleihen, wäre ein dahingehender Regierungsbefehl unabdingbar.*

142 So auch *Hick* (FN 27), Anm. J 16-5. Dies verdeutlicht ferner die Finanzgerichtsrechtsprechung zur Frage der 5 %igen Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG; vgl. BFH v. 22.9.2015 – I R 29/15, IStR 2017, 194.

143 Die Bedeutung des abkommensrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes ist nicht zu unterschätzen, da er gegenüber den unionsrechtlichen Beschränkungs- und Diskriminierungsverboten räumlich über den Binnenmarkt hinaus wirkt.

144 Vgl. *Loukota* in Lang/Schuch/Staringer, Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, S. 268 m.w.N.

145 So auch *Heinsen/Nagler*, GmbHR 2014, 561 (561); *Gosch*, IStR 2014, 698 (702).

146 So explizit Art. 24 Nr. 1 OECD-MK; dem folgend *Rust* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rz. 5; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 4.51 m.w.N.

147 Vgl. BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, IStR 2011, 160; v. 16.1.2014 – I R 30/12, BStBl. II 2014, 721.

148 Zusätzlich erscheint auch Art. 24 Abs. 4 OECD-MA denkbar, wonach Entgeltzahlungen ins Ausland unter gleichen Bedingungen wie bei inländischen Vorgängen zu behandeln sind. Zuletzt konstituiert Art. 24 Abs. 5 OECD-MA ein allgemeines Diskriminierungsverbot Nichtansässiger, welches aber subsidiär zu den Art. 24 Abs. 3 OECD-MA und Abs. 4 OECD-MA zur Anwendung gelangt.

149 Vgl. zum Diskriminierungsschutz bei Personengesellschaften; BFH v. 8.1.1969 – I 158/64, BStBl. II 1969, 466.

150 Dazu FG Düsseldorf v. 21.5.2015 – 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828 m. Anm. *Kahlenberg*.

151 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Art. 24 OECD-MA Rz. 46; *Schön* in Lang/Schuch/Staringer (FN 145), S. 27; *Rust* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rz. 95.

152 So *Rust* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rz. 95.

153 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 4.50.

154 Vgl. BFH v. 26.5.2004 – I R 93/03, BFH/NV 2004, 1475. Eine Gesamtbetrachtung, d.h. ein Vergleich der Gesamtsteuerlast, von Unternehmen und dessen Betriebsstätte verbietet sich daher.

155 In eine ähnliche Richtung lässt sich das *obiter dictum* des FG Düsseldorf v. 21.5.2015 – 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828 m. Anm. *Kahlenberg*, deuten, wonach auch die Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG vor dem Hintergrund des DBA-Betriebsstättendiskriminierungsschutzes hinterfragt wird.

156 S. umfassend *Avery Jones et al.*, ET 1991, 345.

157 Vgl. BR-Drs. 59/17, 8; BT-Drs. 18/11233, 13.

158 Gemeint ist die Anordnung: „ungeachtet des Abkommens“; s. *Schalast*, FR 1990, 212 (217 f.); *Boidman*, Inter-tax 1983, 17; *Gosch*, IStR 2008, 413 (418).

159 Im Ergebnis auch *Schnitger*, IStR 2017, 214 (219).

V. Thesenförmiges Fazit

Mit § 4i EStG sollen missbilligte Steuerlastgestaltungen korrigiert werden, die auf einen doppelten Sonderbetriebsausgabenabzug abzielen. Die Rechtsentwicklung um § 50i EStG als mahnendes Beispiel anzunehmen, um keinen gesetzgeberischen „Schnellschuss“ abzugeben, wurde verpasst. § 4i EStG ist seit dem 1.1.2017 anwendbar, mit Wirkung vom 25.6.2017 erstmalig geändert, aber weiterhin mit zahlreichen Regelungsdefiziten und offenen Verfahrensfragen behaftet. Die mit dem vorliegenden Beitrag gewonnenen Erkenntnisse sollten als Anlass für eine notwendige Reformierung gedeutet werden und können, wie folgt, zusammengefasst werden:

- Tatbestandlich unbestimmt sind die Sonderbetriebsausgaben, die dem Abzugsverbot unterfallen sollen. Gleiches gilt für die Sonderbetriebseinnahmen, für die eine Exkulpation des Abzugsverbots ermöglicht werden soll.
 - Gegenwärtig bleibt eine veranlassungsgerechte Betrachtung zwischen Aufwendungen und Erträgen aus, was den Anwendungsbereich von § 4i EStG erheblich zu beschneiden und das Regelungsziel zu konterkarieren droht.
 - Weiterhin unklar bleibt der Tatbestand hinsichtlich doppelt erfasster Erträge. Ebenfalls diffizil gestaltet sich die Wirkung der Exkulpationsmöglichkeit bei Steuersubjekt-Qualifikationskonflikten.
 - Während das Abzugsverbot im Rahmen von Gruppenbesteuerungsregimen eingreift, die eine Ergebnisverrechnung vorsehen, gilt dies nicht für Vollkonsolidierungssysteme. Eine wirtschaftliche Ungleichbehandlung erscheint vorprogrammiert.
 - Das Abzugsverbot soll auch bei temporären Differenzen eingreifen, obgleich nicht weiter legitimiert ist, welcher Betrag in einem Veranlagungszeitraum der Abzugsbeschränkung unterliegt. Neben der fraglichen Höhe nicht abzugsfähiger Sonderbetriebsausgaben, ist auch die technische Umsetzung ungelöst.
 - Die verfahrensseitigen Unklarheiten, die durch eine intertemporale Betrachtung zwangsläufig verursacht werden, bleiben ungelöst.
- Schließlich wird die Anwendung von § 4i EStG durch das DBA-rechtliche Gleichbehandlungsgebot gesperrt.
- Diese Feststellungen verdeutlichen die notwendige Normenadjustierung, für die die folgenden Kriterien als Orientierungsrahmen aus den Ausführungen deduziert wurden:
- Die Doppelberücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben muss tatsächlich gegeben sein. Hierfür ist ein wirtschaftliches Verständnis angezeigt (These 1). Das Abzugsverbot umfasst auch temporäre Differenzen hinsichtlich doppelt berücksichtigter Aufwendungen. (These 3).
 - Das Abzugsverbot ist allein auf Aufwendungen aus dem SBV II zu begrenzen (These 2).
 - Von doppelt berücksichtigten Erträgen ist auszugehen, wenn diese in beiden Staaten in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden (These 4). In diesem Fall ist die zu fordernde tatsächliche Besteuerung zugleich gegeben (These 7).
 - Nur wenn doppelt berücksichtigte Sonderbetriebseinnahmen einen wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang mit den nämlichen Sonderbetriebsausgaben aufweisen, tritt eine Exkulpation ein (These 5). Dabei können Sonderbetriebseinnahmen auch zeitversetzt anfallen (These 6). Insoweit gilt § 175 Abs. 1 S. 2 AO.
 - Steuersubjekt-Qualifikationskonflikte auf Ebene des Mitunternehmers sind unbeachtlich (These 8).
- Sofern der Gesetzgeber diese Anforderungen in ein normatives Fundament gießt, könnte § 4i EStG als zielgerichtetes Spiegelbild zu § 50d Abs. 10 S. 5 EStG interpretiert werden: Während durch die Steueranrechnung durch Deutschland als Quellenstaat die wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Sonderbetriebseinnahmen (partiell) vermieden wird, zielt § 4i S. 1 EStG auf die Beseitigung des doppelten Abzugs von Sonderbetriebsausgaben ab. Zur absoluten Gleichstellung müsste die Steueranrechnung nach § 50d Abs. 10 S. 5 EStG auf die Gewerbesteuer ausgedehnt werden.

Hat der Wirtschaftsprüfer die Aufgabe, aggressive Steuergestaltungen zu verhindern?

– Von der fiskalischen Instrumentalisierung des Abschlussprüfers –

MARIO HENRY MEUTHEN, Hamburg*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Problemstellung II. Gesetzesinitiativen zur Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen <ul style="list-style-type: none"> 1. EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen 2. EU-Abschlussprüferverordnung und deren Umsetzung durch das AReG III. Kritische Würdigung der Tatbestandsmerkmale des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. <ul style="list-style-type: none"> 1. Unveränderte Tatbestandsmerkmale <ul style="list-style-type: none"> a) Unmittelbare Wirkung b) Nicht unwesentliche Wirkung c) Einfluss im zu prüfendem Geschäftsjahr | <ul style="list-style-type: none"> 2. Novellierte Tatbestandsmerkmale <ul style="list-style-type: none"> a) Inlandverkürzung oder Auslandsverlagerung b) Wirtschaftliche Notwendigkeit <ul style="list-style-type: none"> aa) Betriebswirtschaftliche Betrachtung bb) Systematische und teleologische Auslegung c) Erheblichkeit d) Zustimmung durch den Prüfungsausschuss IV. Fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers <ul style="list-style-type: none"> 1. Auswirkungen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. 2. Implikationen durch den EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen V. Fazit |
|--|---|

Mit dem EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen erwägt der Gesetzgeber, zur Vermeidung sog. aggressiver Steuergestaltungsmodelle auch Abschlussprüfer in eine Anzeigepflicht einzubinden. Daneben zielt der im Zuge des Abschlussprüferreformgesetzes novellierte Ausschlussstatbestand für eine gleichzeitige Abschlussprüfung und Steuerberatung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ebenfalls auf eine Vermeidung fiskalisch unerwünschter Steuergestaltungen ab. Dieser im § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. kodifizierte Ausschlussstatbestand verlangt vom Abschlussprüfer nunmehr eine Prüfung, ob dessen Steuerberatungsleistungen zu einer sog. steuerlichen Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung geführt haben, denen keine wirtschaftliche Notwendigkeit gegenübersteht. Damit weisen beide Gesetzesinitiativen die Tendenz auf, Abschlussprüfer mit neuen und fiskalisch orientierten Aufgaben zu betrauen. Ziel dieses Beitrags ist es daher, sich den unbestimmten Rechtsbegriffen des novellierten Gesetzestextes sowie seinem Regelungszweck erstmalig zu nähern. Schließlich soll unter Einbezug des kürzlich veröffentlichten EU-Richtlinienvorschlags zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen der übergeordneten Frage nachgegangen werden, inwieweit eine fiskalische Instrumentalisierung von Abschlussprüfern durch den Gesetzgeber stattfindet bzw. intendiert wird.

By means of the draft of an EU-directive on the duty to report specific forms of tax planning the legislator aims to prevent aggressive forms of tax planning, also by considering to include auditors into this reporting obligation. In addition, the new exclusion reason for a simultaneous provision of auditing and tax advisory services for public interest entities (PIEs) introduced by the new German Auditors' Act also aims to prevent specific forms of tax planning. This exclusion reason, which is codified in section 319a (1) sentence 1 no. 2 of the revised German Commercial Code, requires auditors to examine whether their tax advisory services have resulted in a so-called domestic shortening or foreign shifting of taxable income which is not opposed by any economic necessity. However, both legislative initiatives tend to entrust auditors with perceiving new and fiscal-orientated functions. Therefore, it is the aim of this paper to approach to the revised legal framework by initially shedding light on its undefined legal terms as well as on its legal objective. Finally, also by considering the recently published draft of an EU-directive on the duty to report specific forms of tax planning, it is the fundamental question, whether and to what extent the legislator intends to instrumentalize auditors for fiscal interests.

I. Problemstellung

Die Anti-BEPS-Initiative¹ formuliert in ihrem Aktionspunkt 12² das Ziel, eine Anzeigepflicht für sog. aggressive Steuergestaltungsmodelle schaffen zu wollen.

Diesem Ziel wird seitens der Europäischen Union (EU) durch den Vorschlag einer EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen vom 21.06.2017 nachgegangen.³ Der Richtlinienvorschlag fokussiert eine europaweite Anzeigepflicht für Steuerpflichtige und

* Mario Henry Meuthen, M.Sc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen (Prof. Dr. C.-Chr. Freidank) an der Universität Hamburg sowie Mitarbeiter der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei Heinrich & Partner in Hamburg. Der Verfasser bedankt sich bei Prof. Dr. Johanna Hey für wertvolle Anregungen.

1 Der finale Anti-Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionsplan wurde am 5.10.2015 von der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) veröffentlicht und am 16.11.2015 von den Regierungschefs der

Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) gebilligt.

2 Vgl. OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, abrufbar unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en (07.9.2017), S. 1–102.

3 Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/transpa>

sog. Finanzintermediäre,⁴ die durch *potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle* eine Minimierung resp. Vermeidung von Steuern avisieren. In diesem Zuge weist die EU-Kommission darauf hin, dass zukünftig auch Abschlussprüfern die Aufgabe zukommen könnte, aggressive Steuerplanungsmodelle von Unternehmen gegenüber den europäischen Steuerbehörden anzuzeigen.⁵ Diese Tendenz des Gesetzgebers, den Abschlussprüfer zur Wahrnehmung fiskalischer Interessen einzusetzen, zeigt sich bereits im Rahmen des kürzlich in Kraft getretenen sog. Abschlussprüferreformgesetzes⁶ (AReG).

Mit dem AReG hat der Gesetzgeber den Abschlussprüfer dazu verpflichtet, im Rahmen seiner Ausschlussgründe als Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zu prüfen, ob schädliche Steuerberatungsleistungen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. vorliegen. Dabei umschreibt § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F., dass bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ein Abschlussprüfer immer dann ausgeschlossen ist, wenn dieser „[...] Steuerberatungsleistungen [...] erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken [...]“.⁷ Darüber hinaus konkretisiert der Gesetzgeber, dass „[...] eine nicht nur unwesentliche Auswirkung [...] insbesondere dann vor[liegt], wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht [...]“.⁸ Somit wird der Abschlussprüfer durch § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. beauftragt, Steuergestaltungen in Form sog. Inlandsverkürzungen bzw. Auslandsverlagerungen zu identifizieren und, sofern vorhanden, diese gegen ihre wirtschaftliche Notwendigkeit abzuwägen.⁹

Dabei erinnert vor allem die Formulierung der *wirtschaftlichen Notwendigkeit* innerhalb des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. an das Tatbestandsmerkmal der *außersteuerlichen Gründe* gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO.¹⁰ Im Zusammenspiel mit den Erwägungen des EU-Richtlinienvorschlags vom 21.06.2017, den Abschlussprüfer in eine Anzeigepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen einzubinden, wäre eine fiskalische Interessenswahrnehmung durch den Ab-

schlussprüfer komplettiert. Dem Abschlussprüfer würde damit die Aufgabe zuteilwerden, bspw. Steuergestaltungen gem. § 42 AO aufzudecken und gegenüber den Finanzbehörden anzuzeigen. Ein solch weitreichendes Aufgabenverständnis könnte nicht nur mit den berufsständischen Aufgaben des Abschlussprüfers und dem handelsrechtlichen Umfang einer Abschlussprüfung gem. § 317 Abs. 4a HGB n.F. kollidieren, sondern insbesondere auch mit der hoheitlichen Interessenswahrnehmung durch die Finanzverwaltung. Daher zielt der Beitrag darauf ab, vor allem unter dem Aspekt des bereits in Kraft getretenen § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sich den enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffen und seinem Regelungszweck zu nähern, um schließlich – unter Einbezug des EU-Richtlinienvorschlags vom 21.06.2017 – der Frage nachzugehen, inwieweit der Gesetzgeber eine fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers intendiert.

Hierzu stellt der vorliegende Beitrag im zweiten Kapitel zunächst das AReG und den EU-Richtlinienvorschlag als Gesetzesinitiativen, die eine Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungsmodelle enthalten, dar. Anschließend wird im dritten Kapitel eine kritische Würdigung der Tatbestandsmerkmale des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. vorgenommen, um sich sowohl dessen Regelungszweck als auch den enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffen zu nähern. Dabei wird der unbestimmte Rechtsbegriff der *wirtschaftlichen Notwendigkeit* fokussiert und sowohl aus betriebswirtschaftlicher als auch juristischer Perspektive kritisch analysiert. Schließlich erfolgt im vierten Kapitel eine Evaluation, ob und inwieweit durch § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. und durch den EU-Richtlinienvorschlag vom 21.06.2017 der Abschlussprüfer für fiskalische Ziele instrumentalisiert wird resp. werden soll.

II. Gesetzesinitiativen zur Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen

1. EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Der Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen vom 21.06.2017 fokussiert die Kodifizierung einer Anzeigepflicht unerwünschter Steuergestaltungsmodelle,¹¹ die sowohl für bestimmte Berufsgruppen (sog. Finanzinter-

rency/regdoc/rep/1/2017/DE/COM-2017-335-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF (05.9.2017), S. 1–49.

4 „*Intermediär* [ist] jede Person, die während der Erbringung von Leistungen im Zusammenhang mit der Besteuerung gegenüber dem Steuerpflichtigen die Verantwortung für Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder einer Reihe solcher Modelle trägt. *Intermediär* bezeichnet darüber hinaus jede solche Person, die – unmittelbar oder über Dritte, mit denen sie verbunden ist, – materielle Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells leistet.“ *Europäische Kommission* (FN 3), S. 22.

5 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 6.

6 Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferreformgesetz – AReG), BGBl. I 2016, S. 1142–1157.

7 § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 HGB n.F.

8 § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 HGB n.F.

9 Eine solch weitreichende Beurteilung der Steuergestaltung von Unternehmen steht in Konkurrenz zum gesetzlichen Prüfungsauftrag. Der § 317 Abs. 4a HGB n.F. enthält die Formulierung, dass eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit gerade nicht zu erfolgen hat. Vgl. hierzu ausführlich Kapitel IV., Abschnitt 1.

10 Vgl. zu § 42 AO Hey, StuW 2008, 169.

11 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3).

mediäre)¹² als auch für steuerpflichtige Personen¹³ gelten soll. Der in Rede stehende EU-Richtlinienvorschlag geht auf den Aktionspunkt 12 der Anti-BEPS-Initiative zurück¹⁴ und verfolgt das Ziel, Finanzbehörden innerhalb der EU über die Anwendung fiskalisch unerwünschter Steuergestaltungsmodelle zu informieren.¹⁵ Die von der EU-Kommission im Richtlinienvorschlag enthaltene Anzeigepflicht erstreckt sich dabei auf alle direkten Steuern.¹⁶ Dabei soll der Anzeigepflicht innerhalb von fünf Tagen nach Zurverfügungstellung bzw. Umsetzungsbeginn von unerwünschten Steuergestaltungsmodellen an bzw. durch Steuerpflichtige unaufgefordert nachgekommen werden.¹⁷ Für Verstöße gegen die geplante Anzeigepflicht haben die Mitgliedstaaten angemessene Sanktionen zu implementieren und durchzusetzen.¹⁸ Gemäß des EU-Richtlinienvorschlags sollen die Mitgliedstaaten eine Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen bis zum 31.12.2018 vornehmen.¹⁹

Der EU-Richtlinienentwurf spricht von *potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen*, wobei der Termin nicht näher definiert werden soll, sondern durch eine Liste von Kennzeichen („*hallmarks*“)²⁰ umschrieben wird. Diese weit gefassten Kennzeichen sollen auf ein potenziell aggressives Steuerplanungsmodell hindeuten und damit eine Anzeigepflicht auslösen.²¹ Daneben muss es sich um ein *grenzüberschreitendes Steuerplanungsmodell* handeln, für dessen Vorliegen eines von vier definierten Kriterien erfüllt sein muss.²² Neben einem spontanen Austausch von Informationen zu angezeigten potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen,²³ soll vierteljährlich ein turnusmäßi-

ger Austausch der angezeigten Informationen unter den Mitgliedstaaten erfolgen.²⁴

Während die Zielsetzung des in Rede stehenden EU-Richtlinienvorschlags in der Sicherstellung einer *fairen*²⁵ Besteuerung liegt, welche Grundlage eines funktionierenden Wettbewerbs zwischen Unternehmen ist, bietet eine Anzeigepflicht für Steuerplanungsmodelle funktional drei Anknüpfungspunkte zur Erreichung dieses Ziels.²⁶ Erstens kommt dem EU-Richtlinienvorschlag eine veranlagungsschützende Funktion zu.²⁷ Die Finanzbehörden der EU-Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit im Rahmen der Steuerveranlagung auf die angezeigten Informationen zurückzugreifen und diese bei Risikobewertungen und Betriebsprüfungen zu antizipieren.²⁸ Zweitens, und durch die EU-Kommission besonders hervorgehoben, ist die Abschreckungsfunktion einer Anzeigepflicht zu nennen.²⁹ Allein die Tatsache, dass bestimmte Steuerplanungsmodelle fiskalisch unerwünscht sind und wahrscheinlich einer erhöhten Prüfungsintensität durch die Finanzbehörden unterliegen, was folglich eine höhere Unsicherheit der Steuerzahllast in sich birgt, könnten sog. Finanzintermediäre und Steuerpflichtige geneigt sein, potenziell aggressive Steuergestaltungsmodelle nicht zu empfehlen resp. anzuwenden. Drittens ist die rechtspolitische Funktion anzuführen.³⁰ Während den ersten beiden Funktionen ein Schutzcharakter für (supra)nationale Besteuerungsinteressen zukommt, besitzt die rechtspolitische Dimension die übergeordnete Funktion, dem Gesetzgeber und der Steuerverwaltung einen Überblick zu verschaffen, wo ggf. Lücken oder Dissonanzen innerhalb oder zwischen verschiedenen Steuersystemen vor-

12 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), insbesondere S. 25.

13 Sofern potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle nicht von einem sog. Finanzintermediär konzipiert und umgesetzt worden sind, oder der sog. Finanzintermediär die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen besitzt oder der sog. Finanzintermediär aufgrund seiner Niederlassung außerhalb der EU nicht in den Regelungsbereich des EU-Richtlinienvorschlags fällt, geht die Anzeigepflicht auf die steuerpflichtige Person, die ein potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle umsetzt, über. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 13 sowie insbesondere 23.

14 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 1–10 sowie insbesondere Erwägungsgrund 4.

15 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3).

16 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 6–8.

17 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 14 f.

18 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 19, Erwägungsgrund 13.

19 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 24.

20 Diese Kennzeichen sind dem Anhang IV des EU-Richtlinienvorschlags zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu entnehmen. Vgl. *Europäische Kommission*, Anhang des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/DE/COM-2017-335-F1-DE-ANNEX-1-PART-1.PDF> (11.9.2017), S. 1–4.

21 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 19). Die *EU-Kommission* soll die Befugnis erhalten, Erweiterungen der Liste der sog. *hallmarks* als Ergebnis aus den Erfahrungen der Anzeigepflicht vornehmen zu dürfen. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 26.

22 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 21 f. Zur Erfassung modellhafter Gestaltung seitens des deutschen Gesetzgebers wird im Schrifttum bspw. eine Orientierung an § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG diskutiert. Vgl. *Rüscht et al.*, IStR 2016, 803.

23 Vgl. die bestehenden Regelungen zu Art. 9 der Richtlinie (EU) Nr. 16/2011, ABl. EU Nr. L 64 v. 11.3.2011, 1–12, auf die verwiesen wird. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 4–6 und insbesondere 10.

24 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 25.

25 Der Terminus *fair* wird im Rahmen des EU-Richtlinienvorschlags verwendet. Dabei wird der Terminus *fair* im Kontext eines funktionierenden Wettbewerbs zwischen Unternehmen sowie im Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten exponiert. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 2 f. und 6 f. Zur Förderung eines *fairen* Wettbewerbs zwischen Unternehmen wird insbesondere auf den Unterschied zwischen großen und kleinen bzw. mittleren Unternehmen (KMU) hingewiesen, da grenzüberschreitende Steuerplanungsmodelle zumeist lediglich großen Unternehmen zur Verfügung stehen, und es diese daher auch unter Gleichbehandlungsaspekten zwischen großen Unternehmen und KMU zu bekämpfen gilt. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 11.

26 So auch *Herber*, IStR 2017, 559.

27 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 17, Erwägungsgrund 2.

28 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 11.

29 Diese wird auch seitens der *EU-Kommission* hervorgehoben. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 10 f., 18, Erwägungsgrund 7.

30 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), insbesondere S. 17–19, Erwägungsgründe 2, 6, 10.

liegen. Damit wird der Staat in die Lage versetzt, Regelungslücken oder Regelungen, die im Zusammenspiel mit ausländischen Steuersystemen eine unerwünschte Wirkung erzielen, zu identifizieren und Gegenmaßnahmen einzuleiten. Dadurch kann der Staat seiner rechtspolitischen Funktion nachkommen und überhaupt erst sicherstellen, dass sein steuerliches Normengefüge die erwünschte Wirkung entfaltet und nicht etwa durch eine nicht intendierte Auslegung oder Anwendung zu einer Andersbehandlung einiger Steuerpflichtiger und damit zu einer *unfairen* Wettbewerbsverzerrung führt. Dabei sollte diese Intention, durch eine Anzeigepflicht die Durchsetzung rechtsstaatlicher Normen und Prinzipien im Sinne eines *fairen* und gleichbehandelnden Steuersystems zu erreichen, und nicht der Schutz von nationalem Besteuerungssubstrat im Vordergrund stehen.³¹

Für die im vorliegenden Beitrag behandelte Frage, inwieweit der Abschlussprüfer für die Wahrnehmung fiskalischer Interessen instrumentalisiert wird, bietet der EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen einen wesentlichen Anknüpfungspunkt, indem der Richtlinienvorschlag erwägt, Abschlussprüfer in die Anzeigepflicht im Sinne des EU-Richtlinienvorschlags einzubeziehen.³² Damit erwägt der Gesetzgeber, die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen über den bisher avisierten Gültigkeitsbereich – der Steuerpflichtige und Finanzintermediäre umfasst – hinaus auf einen an den aggressiven Steuergestaltungsmodellen jedenfalls zumeist unbeteiligten Personenkreis auszuweiten. Damit könnte dem Abschlussprüfer insoweit eine Art fiskalische Kontrollfunktion zukommen, da dieser dann einer Anzeigepflicht für nicht selbst aufgezeigte oder angewandte Steuergestaltungen unterläge.

2. EU-Abschlussprüferverordnung und deren Umsetzung durch das AREG

Die europäische Regulierung im Bereich der Abschlussprüfung, die 2010 mit einem EU-Grünbuch begann,³³ mündete in dem Beschluss der Verordnung³⁴ (EU) Nr. 537/2014, der sog. EU-Abschlussprüferverord-

nung (APrVO), sowie der Richtlinie³⁵ 2014/56/EU. Mit Blick auf die europäische Zielsetzung, eine strikere Trennung von Abschlussprüfung und steuerlicher Beratung herbeizuführen,³⁶ welche anfangs gar in Richtung einer gänzlichen Trennung im Sinne sog. *pure audit firms* diskutiert wurde,³⁷ fallen die Regelungen der APrVO recht moderat aus.³⁸ Grundsätzlich definiert die APrVO eine sog. *Verbotsliste (black list)*,³⁹ welche alle Nichtprüfungsleistungen enthält, die vom Abschlussprüfer nicht ausgeführt werden dürfen, worunter grundsätzlich auch Steuerberatungsleistungen fallen.⁴⁰ Jedoch beinhaltet die APrVO ein Mitgliedstaatenwahlrecht, Steuerberatungsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen von einem generellen Verbot auszunehmen.⁴¹ Von diesem Mitgliedstaatenwahlrecht macht der deutsche Gesetzgeber Gebrauch und regelt im Rahmen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. die Bedingungen, unter denen weiterhin eine gleichzeitige Abschlussprüfung und Steuerberatung möglich sein soll.⁴² Damit scheint dem deutschen Gesetzgeber, dem im Rahmen der Mitgliedstaatenwahlrechte beliebige Verschärfungen offen standen,⁴³ nicht an einem generellen Ausschluss von Steuerberatungsleistungen,⁴⁴ sondern vor allem an einer institutionellen Sicherung der Abschlussprüferunabhängigkeit durch die Unternehmensorgane gelegen zu sein.⁴⁵

Mit den Regelungen für eine strikere Trennung von Abschlussprüfung und Steuerberatung verfolgt der europäische Gesetzgeber vor allem das Ziel, die Abschlussprüferunabhängigkeit zu stärken. Im Zeitverlauf hat der europäische Gesetzgeber seine Vorgaben für die Mitgliedstaaten zur Trennung von Abschlussprüfung und Steuerberatung stets restriktiver ausgestaltet. Während noch die Empfehlung 2002/590/EG⁴⁶ keine konkreten Ausführungen enthielt,⁴⁷ zeigte die novellierte sog. Abschlussprüferrichtlinie⁴⁸ eine erste Sensibilisierung der Mitgliedstaaten auf, als dass solche Nichtprüfungsleistungen nicht angeboten werden dürfen, bei denen ein „unparteiischer Dritter billigerweise und in Kenntnis der Sachlage den Schluss ziehen würde, dass ihre⁴⁹ Unabhängigkeit gefährdet ist“⁵⁰. Nunmehr wird in der aktuellen APrVO den nationalen Gesetzgebern drei Kriterien aufgezeigt, unter

31 So auch *Osterloh-Konrad/Herber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente gesetzliche Regelung, 2016, S. 9 f.

32 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 6.

33 Vgl. *Europäische Kommission*, Grünbuch. Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, S. 1–25.

34 Vgl. *Europäische Kommission*, Verordnung (EU) Nr. 537/2014, ABl. EU 2014 Nr. L 158 v. 27.5.2014, 77–112.

35 Vgl. *Europäische Kommission*, Richtlinie (EU) Nr. 56/2014, ABl. EU Nr. L 158 v. 27.5.2014, 196–226.

36 Neben dem Ziel einer Steigerung der Abschlussprüferunabhängigkeit, auf das eine strikere Trennung von Abschlussprüfung und (steuerlicher) Beratung abzielt, verfolgt die APrVO weitere Ziele, die jedoch für den vorliegenden Beitrag nicht von Interesse sind. Vgl. weiterführend u.a. *Köhler/Gering*, BB 2015, 235; *Zwirner/Boecker*, IRZ 2017, 8; *Meuthen*, ZCG 2017, 175.

37 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 33), 13–16.

38 Vgl. exemplarisch *Schüppen*, NZG 2016, 247.

39 Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a–k APrVO.

40 Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a Ziffer vii APrVO.

41 Vgl. Art. 5 Abs. 3. Vgl. zu den Voraussetzungen, um Steuerberatungsleistungen von einem generellen Verbot auszunehmen Art. 5 Abs. 3 lit. a–c APrVO.

42 Vgl. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.

43 Vgl. zur Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Verschärfungen vornehmen zu dürfen Art. 5 Abs. 2 APrVO.

44 Vgl. *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328, (334); *Ring*, WPg 2005, 197 (201); *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 13.

45 Insbesondere durch die nunmehr erforderliche Zustimmung des Prüfungsausschusses zu der Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch den Abschlussprüfer. Vgl. § 319a Abs. 3 HGB n.F.

46 Vgl. *Europäische Gemeinschaft*, Empfehlung 2005/698/EG vom 19.9.2005, ABl. EU 2005 Nr. L 266, 64.

47 Vgl. *Ebke* in *Ferrarini et al.* (Hrsg.), *Reforming Company Law*, S. 407 (525–527); *Schmidt*, BB 2003, 779 (784).

48 Vgl. *Europäische Gemeinschaft*, Richtlinie 2006/43/EG vom 17.5.2006, ABl. EU 2006 Nr. L 157, 87, geändert durch Richtlinie 2008/30/EG vom 11.3.2008, ABl. EU Nr. L 81, 53.

49 Gemeint sind die Abschlussprüfer.

50 Vgl. Art. 22 Abs. 1a Richtlinie 2006/43/EG vom 17.5.2006,

denen eine gleichzeitige Abschlussprüfung und Steuerberatung⁵¹ erlaubt werden kann.⁵² Diese beinhalten erstens, dass eine Steuerberatungsleistung weder allein noch kumuliert einen direkten oder wesentlichen Einfluss auf den zu prüfenden Abschluss besitzt.⁵³ Zweitens gilt es die Auswirkungen der Steuerberatungsleistungen in einem Bericht an den Prüfungsausschuss zu dokumentieren und zu erläutern.⁵⁴ Als drittes müssen die Grundsätze der Abschlussprüferunabhängigkeit⁵⁵ gewahrt bleiben.⁵⁶ Über die drei Kriterien hinaus gilt es für sämtliche Nichtprüfungsleistungen eine dynamische Höchstgrenze zu berücksichtigen, die das Honorar des Abschlussprüfers aus Nichtprüfungsleistungen auf siebenzig Prozent des durchschnittlichen Abschlussprüfungshonorars der letzten drei Geschäftsjahre begrenzt (sog. *fee cap*).⁵⁷ Insbesondere mit den Dokumentations- und Erläuterungspflichten gegenüber dem Prüfungsausschuss setzt der Gesetzgeber den Weg der Unabhängigkeitswahrung des Abschlussprüfers durch Transparenz und institutionelle Sicherungen fort.⁵⁸ Neben der bisherigen Anhangs- bzw. Konzernanhangsangabe zum Honorar des Abschlussprüfers, aufgeteilt nach Abschlussprüfungsleistungen, anderen Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstigen Leistungen, welche den Rechnungslegungsadressaten einen Vergleich und eine Beurteilung der finanziellen Austauschbeziehungen zwischen Abschlussprüfern und geprüften Unternehmen ermöglichte,⁵⁹ wird nun eine institutionelle Unabhängigkeitssicherung durch den Prüfungsausschuss – als Fachgremium des Aufsichtsrats – gestärkt.⁶⁰

Auf nationaler Ebene ist es die Gangart des deutschen Gesetzgebers,⁶¹ eine im Vergleich zu anderen Ländern⁶² eher schwache Trennung von Abschlussprüfung und Steuerberatung vorzunehmen,⁶³ weshalb die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts, Steuerberatungsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen weiter zu erlauben, nicht verwundert. Hierbei wurden die deutschen Regelungen in der Vergangenheit insbesondere durch das sog. *Allweiler-Urteil*⁶⁴ des BGH geprägt. Demnach war bei gleichzeitiger Ab-

schlussprüfung die Zulässigkeit einer (steuerlichen) Beratung anzunehmen, solange diese nicht über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausging.⁶⁵ Denn im Gegensatz zu anderen Nichtprüfungsleistungen, die unmittelbar das Prüfungsobjekt des Abschlussprüfers beeinflussen, zeigen Steuerberatungsleistungen regelmäßig lediglich Handlungsalternativen auf, wodurch der Einfluss auf das Prüfungsobjekt zumindest nicht unmittelbar ist. Dies ließ in der Vergangenheit zu, dass ganz überwiegend Steuerberatungsleistungen zulässig waren,⁶⁶ da diese – zumeist auch tatsächlich – im Aufzeigen verschiedener Handlungsalternativen bestehen, und damit der Einfluss auf das Prüfungsobjekt nicht durch den Abschlussprüfer als steuerlichen Berater, sondern durch die Unternehmensführung bestimmt wird. In praxi bietet sich die Erbringung von Steuerberatungsleistungen bei gleichzeitiger Prüfungstätigkeit vor allem durch vielfältige Synergien aus bereits erlangtem Wissen im Rahmen der Prüfungstätigkeit an, da durch die Abschlussprüfung bereits ein Verständnis der Geschäftstätigkeit sowie Wissen über besondere steuerliche Risiken⁶⁷ und die bisherige Steuergestaltung vorliegen (sog. *knowledge spillovers*).⁶⁸ Darüber hinaus galt es bereits gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F., dass sich die aufgezeigten Gestaltungsalternativen nicht wesentlich oder unmittelbar auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des zu prüfenden Unternehmens auswirken durften.⁶⁹ Diese bisherige Regelung spiegelt mit ihrer wenig restriktiven Auslegung das – vor allem auch in der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer⁷⁰ kodifizierte – Selbstprüfungsverbot⁷¹ wider, welches aufgrund mangelnder Unabhängigkeit eine Prüfung solcher Sachverhalte verbietet, zu deren Entstehung der Prüfende selbst wesentlich beigetragen hat.⁷²

Bei der Neudefinition des Ausschlussgrundes im Falle einer gleichzeitigen Durchführung von Abschlussprüfung und Steuerberatung fällt auf, dass § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. vom Abschlussprüfer – neben der auch bisher kodifizierten Einhaltung des Selbst-

ABl. EU 2006 Nr. L 157, 87.

51 Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a Ziffer i und iv–vii APrVO.

52 Vgl. Art. 5 Abs. 3 APrVO.

53 Vgl. Art. 5 Abs. 3 lit. a APrVO.

54 Vgl. Art. 5 Abs. 3 lit. b und c. Für Nichtprüfungsleistungen, die nicht unter die sog. *black list* fallen, gilt es, unter Abwägung möglicher Unabhängigkeitsbedenken und korrespondierender Schutzmaßnahmen die Billigung des Prüfungsausschusses einzuholen. Vgl. Art. 5 Abs. 4 APrVO.

55 Gemeint sind die Grundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers der Richtlinie 2006/43/EG vom 17.5.2006, ABl. EU 2006 Nr. L 157, 87, geändert durch Richtlinie 2008/30/EG vom 11.3.2008, ABl. EU 2008 Nr. L 81, 53.

56 Vgl. zu den drei genannten Kriterien Art. 5 Abs. 2 APrVO.

57 Vgl. Art. 4 Abs. 2 APrVO.

58 Vgl. *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 13.

59 Vgl. § 285 Nr. 17 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB.

60 Vgl. insbesondere § 319a Abs. 3 HGB n.F.

61 Dem deutschen Gesetzgeber ist offenkundig nicht an einer generellen Trennung von Abschlussprüfung und Steuerberatung gelegen. Vgl. *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328, (334); *Ring*, WPg 2005, 197 (201); *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a, Rz. 13.

62 Andere Länder der EU sowie Drittstaaten haben hier durchaus andere gesetzliche Konzeptionen gewählt, die

von einem generellen Verbot von Steuerberatungsleistungen (Frankreich) bis hin zu sehr liberalen Regelungen (Dänemark), ein breites Spektrum aufweisen. Vgl. dazu rechtsvergleichend *Ebke* (FN 47), S. 520 f.

63 Dies erklärt sich insbesondere durch die hohe wirtschaftliche Bedeutung der (steuerlichen) Beratungsaufträge für Prüfungsgesellschaften, die auch der Gesetzgeber zu berücksichtigen scheint. Vgl. Begründung zum RegE des BilReG, BT-Drs. 15/3419, 41.

64 Vgl. BGH v. 21.4.1997 – II ZR 317/95.

65 Vgl. zum sog. *Allweiler-Urteil Ebke*, WPK-Mitt. 1998, 76; *Heni*, DStR 1997, 1210; *Hommelhoff*, ZGR 1997, 550; *Röhricht*, WPg 1998, 153; *Thiele*, DB 1997, 1396.

66 Vgl. *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 15.

67 Insbesondere durch die Prüfung der Steuerrückstellungen, die im Rahmen der Abschlussprüfung ganz überwiegend eine wesentliche Bilanzposition darstellen.

68 Vgl. u.a. *Krishnan/Visvanathan*, JATA 2011, 111; *Krishnan/Visvanathan/Yu*, JATA 2013, 135.

69 Vgl. *Schmidt/Nagel* in BeckBilKomm/HGB, 2016, § 319a, Rz. 14 u. 15.

70 Vgl. § 23a Abs. 1 Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer.

71 Vgl. *Scheffler*, WPg 2005, 477 (485).

72 Vgl. *IDW Stellungnahme*, WPg 2004, 143 (149).

prüfungsverbots – eine Beurteilung verlangt, ob die Steuergestaltung eines Unternehmens eine sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung bewirkt hat und – sofern diese vorliegt – ob der gewählten Steuergestaltung eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit zugrunde liegt. Diese fiskalische motivierte Beurteilung der von Unternehmen gewählten Steuergestaltung im Rahmen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. gilt es mit besonderem Fokus auf die neu eingeführten Tatbestandsmerkmale erstmals kritisch zu würdigen, um sich schließlich der Ausgangsfrage nach einer fiskalischen Instrumentalisierung des Abschlussprüfers zu nähern.

III. Kritische Würdigung der Tatbestandsmerkmale des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.

1. Unveränderte Tatbestandsmerkmale

a) Unmittelbare Wirkung

Unverändert zur alten Fassung weißt auch der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit auf, dass erfüllt sein muss, damit eine gleichzeitige Steuerberatung und Abschlussprüfung ausgeschlossen ist. Die h.M. sieht einen unmittelbaren Zusammenhang als gegeben an, wenn sich die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zwangsläufig aus der Steuerberatung ergibt.⁷³ Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Entscheidung über die tatsächliche Umsetzung von im Zuge der Steuerberatung dargestellten Alternativen bei der Unternehmensführung verbleibt.⁷⁴ Vielmehr kommt es darauf an, ob bereits im Zeitpunkt der Steuerberatung feststeht, dass die im Zuge der Steuerberatung dargestellten Alternativen einen konkreten und bestimmbaren Einfluss auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben werden, und dieser Einfluss bereits im Zuge der Steuerberatung antizipiert wird.⁷⁵ Sofern die Folgen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bereits im Zeitpunkt der Steuerberatung bestimmbar und anlassgebend für die steuerliche Gestaltung eines Unternehmens waren, fehlt es der nötigen Distanz des Abschlussprüfers – und gleichzeitigen steuerlichen Beraters – zu dem Prüfungsobjekt, so dass in solchen Fällen von einer Selbstprüfung ausgegangen werden kann.⁷⁶ Außerdem würde bei einem Nichteintreten der zum Beratungszeitpunkt antizipierten Folgen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dem Abschlussprüfer die nötige Unbefangenheit und Unparteilichkeit zu dessen Beurteilung fehlen.

b) Nicht unwesentliche Wirkung

Ebenfalls unverändert bleibt das Tatbestandsmerkmal der Wesentlichkeit. Weiterhin sollen Beratungsleistungen gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. nur dann einen Ausschluss des Abschlussprüfers nach sich ziehen, wenn sie geeignet sind, den Abschlussprüfer in

seiner Funktionsausübung zu beeinträchtigen. Geeignet, einen Abschlussprüfer in seiner Funktion zu beeinträchtigen, ist eine Steuerberatung, die solche Sachverhalte betrifft, die aufgrund ihrer Größenordnung (Quantität) oder aufgrund ihrer besonderen Bedeutung (Qualität) Einfluss auf die Entscheidungen der Abschlussadressaten eines Unternehmens haben.⁷⁷ Durch die Vielzahl an Möglichkeiten, weshalb ein Sachverhalt für Abschlussadressaten quantitativ oder qualitativ entscheidungsrelevant sein könnte, gilt es bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von einem vernünftigen, informierten und objektiv denkenden Adressaten auszugehen, der seine Entscheidungen an den Bestandteilen des Jahresabschlusses nebst Lagebericht ausrichtet.⁷⁸ Wesentlich kann auch das Unterlassen einer Angabe sein.⁷⁹ Durch den Begriff der Wesentlichkeit sind damit regelmäßig nur solche Sachverhalte abgedeckt, die geeignet sind, die Aussage über die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne des § 264 Abs. 2 HGB zu beeinflussen.⁸⁰

c) Einfluss im zu prüfendem Geschäftsjahr

Schließlich bleibt noch der Zeitbezug der in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. beschriebenen Steuerberatungsleistungen zu würdigen, welcher auf das jeweils zu prüfende Geschäftsjahr abstellt. Steuerliche Gestaltungen, die eine in Rede stehende sog. steuerliche Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung nach sich ziehen, dürften in praxi zumeist konzeptionelle Planungen sein, die gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen oder Funktionsverlagerungen umschließen und schon deshalb eine in die Zukunft gerichtete steuerliche Wirkung entfalten. Damit dürfte in den seltensten Fällen eine durch den § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. umschriebene und im zu prüfenden Geschäftsjahr durchgeführte Steuerberatungsleistung den im selben Geschäftsjahr für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland verkürzt oder in das Ausland verlagert haben. Aber nicht nur dieser in praxi wahrscheinlich auftretende Zeitversatz zwischen steuerlichen Gestaltungen und ihren Wirkungen im zu prüfendem Geschäftsjahr scheint kritikwürdig. Vielmehr beinhaltet der vom Gesetzgeber vorgesehene Zeitbezug auch einen teleologischen Widerspruch. Denn wenn der Gesetzgeber mit seiner Regelung vermeiden wollte, dass der Abschlussprüfer aufgrund möglicherweise fehlender Unabhängigkeit und aufgrund der Gefahr einer Selbstprüfung nicht die Auswirkungen einer eigens initiierten steuerlichen Gestaltung prüft, läuft diese Intention ins Leere, da § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sehr wohl zulässt, dass die steuerliche Beratung vergangener Jahre Prüfungsgegenstand eines Geschäftsjahres wird. Wenn es dem Gesetzgeber somit um die Vermeidung von Selbstprüfung und Unabhängigkeitskonflikten ginge, ist nicht ersichtlich, weshalb bei einem zeitlichen Versatz zwischen steuerlicher Beratung und einer Prüfung eben jener Auswirkungen diese Bedenken obsolet werden sollten.

73 Vgl. *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 18 sowie BT-Drs. 15/3419, 42.

74 Vgl. BT-Drs. 15/3419, 42.

75 Vgl. *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 18.

76 Vgl. *Schmidt* in BeckBilKomm/HGB, 2016, § 319a, Rz. 15.

77 Vgl. *Mekat*, Der Grundsatz der Wesentlichkeit in Rech-

nungslegung und Abschlussprüfung, 2009, S. 232 f.

78 Vgl. *IDW PS 250.4*.

79 Vgl. *Schmidt* in BeckBilKomm/HGB, 2016, § 319a, Rz. 16.

80 Vgl. *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 18 sowie *IDW PS 250.4*.

2. Novellierte Tatbestandsmerkmale

a) Inlandverkürzung oder Auslandsverlagerung

Die sog. steuerliche Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. erfasst zunächst jedenfalls Gestaltungen, die durch Steuerstraf- bzw. Steuerordnungswidrigkeiten-recht ausgeschlossen sind. Weiterhin kann der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. bei einer ausschließlich wörtlichen Auslegung auch nicht auf die Vermeidung sog. aggressiver Steuergestaltungen ausgerichtet sein, da diese regelmäßig die Minimierung des Gesamtsteueraufwands eines Unternehmens bzw. Konzerns im Blick haben. Eine solche Steuerminimierung kann hier jedoch nicht gemeint sein, da eine sog. Inlandsverkürzung ebenso wie eine Auslandsverlagerung ebenso ein insgesamt höheres Steueraufkommen für ein Unternehmen bedeuten können und dennoch, unabhängig von ihrem Einfluss auf den Gesamtsteueraufwand, als Ausschlussgründe dienen sollen. Damit werden bei wörtlicher Auslegung durch § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. keine Steuervermeidungsgestaltungen durch den Abschlussprüfer ausgeschlossen, da bspw. Gestaltungen, bei denen eine Verlagerung von Besteuerungssubstrat in das ggf. steuergünstigere Inland stattfindet, unschädlich für die Durchführung der Abschlussprüfung bleiben sollen. Hierdurch muss dem § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. eine rein nationale Schutzfunktion für inländisches Besteuerungs-substrat zukommen, die internationale Steuergestaltungen zur Verringerung des Gesamtsteueraufwands außer Acht lässt. Damit scheint bei wörtlicher Auslegung eine Konkurrenz des § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB n.F. zu dem Anti-BEPS-Aktionsplan, wie im Schrifttum z.T. berechtigterweise anders vermutet,⁸¹ zuzutreffen. Hinter den Termini *Inlandsverkürzung* bzw. *Auslandsverlagerung* wäre im wörtlichen Sinne keine weitreichende Intention zur Unterbindung von steuervermeidender Gestaltungsberatung zu vermuten, sondern lediglich die Intention, nationales Besteuerungs-substrat zu erhalten.

Unter Einbezug des Regelungsansinnens der APrVO, auf welche die Novellierung des § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB n.F. fußt, wird durch den Erwägungsgrund 9 der APrVO deutlich, dass eine solch enge, wörtliche Auslegung nicht zielführend sein kann. Denn der europäische Gesetzgeber verwendet im Erwägungsgrund 9 der APrVO den Terminus der *aggressiven Steuerplanung*. Die Erbringung einer als *aggressiv* einzustufen-

den Steuerplanung soll dazu führen, dass eine gleichzeitige Abschlussprüfung und steuerliche Beratung ausgeschlossen ist.⁸² Hieran knüpft sich die vielfach im Schrifttum diskutierte Frage, welche Art der Steuergestaltung als *aggressiv* einzustufen ist.⁸³ Da der nationale Gesetzgeber im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. eine Inlandsverlagerung als unkritisch ansieht, soll eine Verlagerung von Besteuerungs-substrat in das Inland wohl grundsätzlich nicht als aggressiv zu werten sein, obgleich auch eine Inlandsverlagerung eine Steuerminimierung beinhalten kann. Wenngleich es im Falle einer Inlandsverlagerung – wohl aus national, fiskalischer Sicht – nicht auf einen Steuerminimierungseffekt ankommt, dürfte es im Falle der Auslandsverlagerung sehr wohl auf einen solchen Effekt ankommen. Dieser Argumentation folgend, dürfte eine Verlagerung von Besteuerungs-substrat in mit dem Inland steuerlich vergleichbare Länder (hinsichtlich Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz) ebenfalls unschädlich sein. Entsprechend kann mit der Formulierung des deutschen Gesetzgebers kaum jedwede Auslandsverlagerung gemeint sein, da bei steuerlich vergleichbaren Ländern ebenso wie bei höher besteuerten Ländern es an der *Aggressivität* in der Steuergestaltung fehlt. Folglich dürfte der deutsche Gesetzgeber solche Inlandsverkürzungen oder Auslandsverlagerungen meinen, denen keine annähernd gleichwertige Besteuerung in einem anderen Land gegenübersteht,⁸⁴ und das auch nur, sofern lediglich steuerliche und keine wirtschaftlichen Gründe eine sog. Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung veranlasst haben. Diese teleologische Interpretation umschließt bis hierhin *aggressive Steuerverkürzungen*, jedoch nicht wie im Erwägungsgrund der APrVO *aggressive Steuerplanung*. Hierdurch könnte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen wollen, dass es gar nicht auf den Verkürzungstatbestand – wie argumentiert – ankommt, sondern jedwede *Aggressivität* in der Steuerplanung gemeint ist, auch dann, wenn der Steuerpflichtige bspw. aufgrund einer ineffektiven Steuerverwaltung oder sonstigen Gründen die Besteuerung in bestimmten Ländern meidet. Gegen solch einen weit gefassten Begriff der *Aggressivität* – der im Übrigen seine Anwendbarkeit weiter erschweren würde – spricht auch der supranational formulierte Wille,⁸⁵ insbesondere Steuervermeidung⁸⁶ unterbinden zu wollen.⁸⁷

Da sich der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. jedoch lediglich um Ausschlussgründe für steuerberatende

81 Vgl. Hoffmann, DB 2016, M5.

82 Vgl. Erwägungsgrund 9 der APrVO.

83 Vgl. Veltins, DB 2004, 445 (451); Ebke in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 14; Hey, StuW 2008, 169.

84 Es ist auch davon auszugehen, dass der europäische Gesetzgeber sich an den Regelungen der Securities and Exchange Commission (SEC) orientiert hat, die in der Final Rule „Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“ vom 6.5.2003 unter II.B.11 ebenfalls für „tax services“ ähnliche Restriktionen vorsieht. Vgl. Schmidt, BB 2003, 779. Das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) hat zur Schädlichkeit von Steuerberatungsleistungen des Abschlussprüfers verschiedene Erlasse (Releases) veröffentlicht (zuletzt: Release No. 2006-001 vom 28.3.2006), die konkretisieren, dass die Abschlussprüferunabhängigkeit insbesondere

dann als gefährdet anzusehen ist, wenn durch den Abschlussprüfer Handlungsalternativen, die eine Steuervermeidung implizieren, empfohlen werden. Vgl. Ring, WPg 2002, 1345 (1346 f.) sowie zusammenfassend Ebke in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 14.

85 Vgl. bspw. Anti-BEPS-Aktionsplan vom 5.10.2015 (FN 1).

86 Gemeint ist eine Steuervermeidung, die sich auf ein generelles Vermeiden von Steuern bezieht, nicht aber auf ein legales Vermeiden von Steuern in einem bestimmten Land. Es ist eine globale Betrachtung der Unternehmensbesteuerung vorzunehmen, die eine leistungsgerechte Besteuerung des Welteinkommens betrifft. Vgl. unter Aufzeigen von Kontroversen Hey, ifo-Schnelldienst 11/2013, 3.

87 Vgl. Hey, StuW 2017, 248.

Abschlussprüfer handelt, gilt dies nur, sofern ein Unternehmen nicht bereit ist, Steuerberatung und Abschlussprüfung getrennt von unterschiedlichen Gesellschaften durchführen zu lassen. Damit sind von einem Abschlussprüfer vor Annahme eines Prüfungsauftrages zu untersuchen, ob im zu prüfenden Geschäftsjahr Steuerberatungsleistungen durchgeführt worden sind, die im Vergleich zu einer hypothetischen Situation, ohne Durchführung dieser Beratungsleistungen, zu einer sog. steuerlichen Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung geführt haben. Kritisch bleibt hierbei anzumerken, dass ein Kausalzusammenhang zwischen der steuerlichen Beratung, welche im Aufzeigen von Handlungsalternativen besteht, und einer Entscheidung der Unternehmensführung sowie den daraus resultierenden steuerlichen Folgen nicht zweifelsfrei ist. Sofern jedoch eine Ursächlichkeit zumindest anzunehmen ist, sind die weiteren Kriterien des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. zu prüfen, insbesondere, ob einer sog. steuerlichen Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit vorliegt. Durch das Abstellen des Gesetzgebers auf eine ggf. bestehende wirtschaftliche Notwendigkeit, soll sich diesem unbestimmten Rechtsbegriff im Anschluss zunächst betriebswirtschaftlich genähert werden, ehe anschließend eine juristische Würdigung erfolgt.

b) Wirtschaftliche Notwendigkeit

aa) Betriebswirtschaftliche Betrachtung

Die Frage nach einer betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit zur Nutzung bestimmter Handlungsalternativen ist in erster Linie vor dem Hintergrund der Unternehmensstrategie und dem dahinterstehenden Zielsystem zu beantworten. In diesem Zusammenhang ist die Notwendigkeit einer Implementierung von Ertragssteigerungs- und Kostenreduktionszielen in die Gesamtstrategie eines Unternehmens geradezu evident, da diese eine nachhaltige Existenzsicherung in einem kompetitiven Marktumfeld gewährleisten.⁸⁸ Im Übrigen ist dies auch im Einklang mit fiskalischen Interessen, da erst eine (internationale) Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmen deren nachhaltige Existenz und in diesem Zuge auch ein nachhaltiges Steueraufkommen sichert. Damit dürften alle auf eine Ertragssteigerung oder Kostenreduktion ausgerichteten Maßnahmen, die

zu einer nachhaltigen Unternehmensexistenz beitragen, als wirtschaftlich vertretbare Gründe zulässig sein. Doch, sofern bestimmte unternehmerische Maßnahmen in Konkurrenz zu fiskalischen Interessen stehen, gilt es in diesem Zusammenhang zu beurteilen, ob konkrete Maßnahmen überhaupt zur Erreichung strategischer und/oder operativer Ziele eines Unternehmens anerkannt werden können. Hierzu muss die Verfolgung solcher in Konkurrenz zu fiskalischen Interessen befindlichen Maßnahmen zumindest Teile der Gesamtstrategie im Sinne der Eigenkapitalgeber als Unternehmenseigentümer – der Shareholder⁸⁹ – verwirklichen. Neben diesen sind es vor allem die weiteren wesentlichen Interessensgruppen – die Stakeholder⁹⁰ –, bei denen die Verwirklichung solcher Maßnahmen als vorteilhaft erachtet werden muss.⁹¹ Eine Untersuchung im Rahmen des Shareholder-Value-Ansatzes,⁹² inwieweit die Umsetzung von mit fiskalischen Zielen konkurrierenden Maßnahmen Shareholder-Value schafft, wäre zu kurz gegriffen, da vor allem bei Publikumsgesellschaften (insbesondere Aktiengesellschaften) zuweilen eine Kurzfristorientierung der Eigenkapitalgeber beobachtbar ist, die berechnete Interessen der weiteren Stakeholder außer Acht ließe.⁹³ Daher ist bei Maßnahmen, die konkurrierende Interessen berühren, nur eine Stakeholder-Orientierung zielführend, um eine umfassende und sachgerechte Abwägung zu ermöglichen.⁹⁴

Unter Zugrundelegung einer Stakeholder-Orientierung lässt sich allgemein zwischen expliziten und impliziten Anspruchsgruppen unterscheiden.⁹⁵ Während explizite Ansprüche einen rechtlich bindenden Charakter aufweisen und sich aus gesetzlichen Normen oder Verträgen ergeben, umschreiben implizite Ansprüche unverbindliche Verpflichtungen, die sich zumeist auf moralische oder ethische Erwartungen an unternehmerisches Handeln beziehen.⁹⁶ Da es sich bei der sog. steuerlichen Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F., wie oben klargestellt, nicht um eine Vermeidung oder Nichtberücksichtigung geltenden Steuerrechts geht, ist bei einer Stakeholder-Orientierung auf die impliziten Ansprüche des Fiskus auf eine über das rechtlich verpflichtende Maß hinausgehende,⁹⁷ moralisch und ethisch angemessene *Inlandsbesteuerung* abzustellen. Andernfalls wäre der Regelungsinhalt des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. bereits durch Steuerstraf- bzw. Steuerordnungswidrigkeitenrecht abge-

88 Vgl. *Balcerowicz*, Die kurze Frist: Die Bedeutung von Wettbewerb im Transformationsprozess. Wettbewerb in verschiedenen Wirtschaftssystemen in Delhaes/Fehl (Hrsg.), Dimensionen des Wettbewerbs. Seine Rolle in der Entstehung und Ausgestaltung von Wirtschaftsordnungen, 1997, S. 471–478.

89 Als „Shareholder“ werden die Eigenkapitalgeber – bei kapitalmarktorientierten Unternehmen also die Aktionäre – bezeichnet. Vgl. *Lackmann*, Die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den Kapitalmarkt. Eine empirische Analyse, 2010, S. 17.

90 Der Begriff „Stakeholder“ bezeichnet Interessensgruppen, die entweder selbst oder durch Vertreter einen berechtigten Einfluss auf Entscheidungen und Handlungen eines Unternehmens ausüben, der sich durch ein maßgebliches Interesse an einem Unternehmen begründet (z.B.: Mitarbeiter, Kunden, Zulieferer, Fiskus, Eigenkapitalgeber und Banken). Vgl. *Lackmann* (FN 89), S. 12 f.

91 Vgl. *Risse*, Steuercontrolling und Reporting: Tax Compliance, Prozessmanagement, Steuerplanung und Konzernsteuerquote, 2. Aufl., 2015, S. 2 f.

92 Der Shareholder-Value-Ansatz orientiert sich an einer Steigerung des Eigenkapitalwertes, in einem über den Kapitalkosten liegendem Maße. Vgl. *Rappaport*, A., Shareholder Value. Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung, 1998, S. 32.

93 Vgl. *Poeschl*, Strategische Unternehmensführung zwischen Shareholder-Value und Stakeholder-Value, 2013, S. 122–125.

94 Vgl. *Poeschl* (FN 93), S. 127–167.

95 Vgl. *Cornell/Shapiro*, Financial Management 1987, S. 5.

96 Vgl. *Cornell/Shapiro* (FN 95), S. 5 f.

97 Es kann sich jedoch auch um gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Verpflichtungen und damit um explizite Ansprüche handeln, die über das gesetzlich kodifizierte Mindestmaß hinausgehen.

deckt. Eine solche Stakeholder-Orientierung besitzt damit einen direkten Anknüpfungspunkt zur Diskussion einer angemessenen Besteuerung im Rahmen der *Corporate Social Responsibility* (CSR).⁹⁸ Damit rückt der Fiskus mit seinem Interesse, eine angemessene Inlandsbesteuerung sicherstellen zu wollen, vor allem in Konkurrenz zu den Eigenkapitalgebern, die eine möglichst geringe Besteuerung der Unternehmensgewinne zwecks hoher Ausschüttungen avisieren. Daneben können jedoch auch diverse weitere Konkurrenzen zu verschiedensten Stakeholdern auftreten. Vorstellbar wären auch berechtigte Besteuerungsinteressen von Drittstaaten oder aber auch implizite Ansprüche moralisch-ethischer Natur, bspw. bei einer Nutzung von Human- oder Rohstoffressourcen von Drittstaaten. An solchen Argumenten, zumindest mit Blick auf die internationale Besteuerung von Unternehmen, knüpft das Country-by-Country-Reporting (CbCR) an, um einen international angemessenen Leistungsaustausch zwischen Staaten und Unternehmen sicherzustellen.⁹⁹ Doch im Gegensatz zum CbCR knüpft der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. lediglich an die nationale Austauschbeziehung von Unternehmen und Staat an. Gleichwohl lässt der Gesetzeswortlaut jedwede wirtschaftliche Argumente zu, die eine steuerliche Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung notwendig machen könnten. Insofern scheint es durch den Gesetzeswortlaut gerechtfertigt, berechnete Stakeholderinteressen, die das wirtschaftliche Handeln eines Unternehmens bestimmen, einander gegenüberzustellen und im Sinne der nachhaltigen Unternehmensexistenzsicherung gegeneinander abzuwägen. Durch den Einbezug der Stakeholderinteressen ist eine Vielzahl wirtschaftlicher Argumente denkbar, die durch ökologische und soziale Stakeholderinteressen nicht zwangsläufig rechtlicher oder finanzieller Natur sein müssen, sondern auch weitere in die Unternehmensgesamtstrategie einfließende Faktoren berücksichtigen können.

Eine solche Orientierung an den Stakeholdern eines Unternehmens macht die Abgrenzung einer wirtschaftlichen Notwendigkeit zwar komplexer und dadurch auch weniger greifbar, sie wird jedoch auch den tatsächlich und vielfältigen Ansprüchen unterschiedlichster Interessensgruppen gerecht. Damit scheint es aus betriebswirtschaftlicher Sicht schwierig einer steuerlichen Gestaltung ihre wirtschaftliche Notwendigkeit abzuerkennen, jedenfalls dann, wenn sie nicht ohnehin schon in den Regelungsbereich des § 42 AO fällt, was im Anschluss noch zu erörtern ist. Basierend auf einer Stakeholder-Orientierung gilt es zur Beurteilung der wirtschaftlichen Notwendigkeit des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F., die relevanten Interessensgruppen mit ihren jeweiligen expliziten und impliziten An-

sprüchen gegeneinander abzugrenzen. Hierbei stellt sich die Frage nach der Legitimität unterschiedlicher Ansprüche sowie nach deren Gewichtung untereinander.¹⁰⁰ Unstrittig scheint nur, dass dieser Prozess stark von verschiedenen Interessensperspektiven und weitläufigen Argumentationsspielräumen geprägt ist. Damit ist eine betriebswirtschaftliche Annäherung an den gesetzgeberischen Begriff der wirtschaftlichen Notwendigkeit zwar sachgerecht, jedoch erst unter Einbezug aller Umstände des Einzelfalls konkret beurteilbar.

bb) Systematische und teleologische Auslegung

Im Zuge der systematischen Auslegung der wirtschaftlichen Notwendigkeit im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. fällt die sprachliche Analogie zu §§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO und 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG auf. Hier soll auf den rechtswissenschaftlichen Literaturbestand und die Rechtsprechung zurückgegriffen werden, um eine Auslegung des Terminus *wirtschaftliche Notwendigkeit* im Kontext des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. zu ermöglichen. Anschließend werden weitergehende Interpretationsmöglichkeiten aufgezeigt, die sich insbesondere durch eine abweichende Wortwahl des Gesetzgebers und die Eingliederung in die handelsrechtliche Gesetzeskonzeption ergeben.

Gemäß § 42 Abs. 2 Satz 2 AO kennt auch die AO die Möglichkeit, wirtschaftliche („außersteuerliche“¹⁰¹) Argumente anzuführen, um eine legal nicht vorgesehene Steuergestaltung zu heilen, sofern solche außersteuerlichen Gründe „[...] nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“¹⁰². Im Unterschied zu § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG nimmt § 42 Abs. 2 Satz 2 AO eine Negativabgrenzung („dies gilt nicht“) vor und regelt damit die Beweislast, die damit den Steuerpflichtigen trifft.¹⁰³ In Bezug auf § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. ist eine korrespondierende Beweislast gegeben, da der Abschlussprüfer bei Steuerberatungsleistungen, die eine sog. Inlandsverkürzung oder Auslandsverlagerung nach sich ziehen, grundsätzlich als ausgeschlossen gilt, außer („ohne dass“) es liegt eine wirtschaftliche Notwendigkeit vor. Damit gilt es aus Sicht des steuerberatenden Abschlussprüfers nachzuweisen, dass – sofern dieser in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. fällt – eine wirtschaftliche Notwendigkeit vorlag. Während der § 42 Abs. 2 Satz 2 AO jedoch eine objektive Feststellungslast der Finanzverwaltung beinhaltet,¹⁰⁴ kann die Feststellungslast i.R.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. nur den Abschlussprüfer selbst und anschließend ggf. den Verwaltungs- oder Aufsichtsrat¹⁰⁵ als zuständiges Kon-

98 Vgl. *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 (367).

99 Vgl. *Hardeck et al.*, BFuP 2015, 397.

100 Vgl. *Poeschl* (FN 93), S. 165–167.

101 Dieser Terminus entspricht dem Gesetzeswortlaut gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO und umschließt damit auch außersteuerliche wirtschaftliche Gründe.

102 § 42 Abs. 2 Satz 2 AO.

103 Insgesamt handelt es sich um eine zweistufige Beweislast. Während der Steuerpflichtige die Beweislast für außersteuerliche Gründe trägt, liegt die objektive Feststellungslast bei der Finanzverwaltung. Vgl. *Hey*, BB 2009, 1044 sowie *Heintzen*, FR 2009, 599 (599–604).

104 Somit enthält der § 42 Abs. 2 AO keine Subjektivität in der Tatbestandsfeststellung. Vgl. *Fischer*, FR 2008, 306. Damit ist der Zweck einer Gestaltung von der Finanzverwaltung objektiv festzustellen (vgl. *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358), und es stellt sich lediglich die Frage, ob nachweisbare Gründe rechtlich berücksichtigt werden können. Vgl. BT-Drs. 16/6290, 81.

105 Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die häufig in der Rechtsform einer AG organisiert sind, ist durch § 319a Abs. 3 Satz 1 HGB n.F. insbesondere der gem. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG ggf. eingerichtete Prüfungsausschuss mit einer Kontrolle der durch den Abschlussprüfer

trollorgan treffen. Hieran ist die faktische Selbstprüfung der Ausschlussgründe durch den Abschlussprüfer zu kritisieren, dem es in Anbetracht der grundsätzlich angestrebten Annahme des Prüfungsantrags an der nötigen Unabhängigkeit fehlt. Aber auch dem Verwaltungs- oder Aufsichtsrat als Kontrollorgan fehlt es durch seine Vorschlagspflicht zur Abschlussprüferwahl¹⁰⁶ an der nötigen Unabhängigkeit, da eine Kontrolle, die zu einem Ausschluss des Abschlussprüfers führen würde, dem eigenen, ursprünglichen Vorschlag entgegenstünde. Insofern kann der § 42 Abs. 2 AO Auslegungshilfen für die Beweislast und die Feststellungslast geben, wobei insbesondere die Implikationen für die Feststellungslast kritikwürdig sind.

Daneben kennt auch das EStG bei der Vermeidung von Steuergestaltungen mithilfe ausländischer Gesellschaften im Rahmen von § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG beim Vorliegen „[...]wirtschaftliche[r] oder sonst beachtliche[r] Gründe [...]“¹⁰⁷ eine Exkulpationsmöglichkeit aus dem Tatbestand einer grundsätzlich schädlichen Steuergestaltung. Bezugnehmend auf die hier vorliegende Positivabgrenzung des Gesetzgebers hat es an wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen zu fehlen, um unter den Regelungsbereich des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG zu fallen. Regelmäßig fehlt es an wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen, wenn diese ausschließlich steuerlicher Natur oder im Kontext der Gesamtumstände nicht beachtlich sind.¹⁰⁸ Dabei gilt es, die angeführten – ggf. nur vorgeschobenen – Gründe, auch unabhängig vom beschlossenen Gesellschaftszweck, auf ihren tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und ihren Vollzug durch die Unternehmensorgane zu überprüfen.¹⁰⁹ Bezogen auf § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. scheint eine solch weitreichende Überprüfung der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten zwar im Zuge einer Abschlussprüfung möglich, jedoch zur Beurteilung möglicher Ausschlussgründe unangemessen. Im Übrigen ist für eine Beurteilung der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten ein unternehmerisches Verständnis der vorliegenden Handlungsalternativen nötig, welches erst im Zuge der Abschlussprüfung gewonnen wird, jedoch im Zeitpunkt einer Überprüfung der Abschlussprüferausschlussgründe regelmäßig noch nicht vorliegen dürfte. Zumal sich in Anbetracht der zeitlichen Nähe zu einer im zu prüfenden Geschäftsjahr durchgeführten Steuerberatung die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten häufig noch nicht oder nur zum Teil im zu prüfenden Geschäftsjahr zeigen werden. Wohl aber wird es in den Folgejahren erforderlich sein, die Erkenntnisse über die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten aus den Abschlussprüfungen der Vorjahre zur Beurteilung des Ausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. heranzuziehen. Für weitere Analogien der Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3

Satz 1 EStG ist trotz seines konkreten Bezugs zu einer ausländischen Gesellschaft nicht allein auf diese abzustellen, sondern vielmehr die unternehmens- bzw. konzernspezifische Struktur- und Strategiekonzeption in die Abwägung der wirtschaftlichen Gründe einzubeziehen.¹¹⁰ Wobei die unternehmens- bzw. konzernspezifische Struktur- und Strategiekonzeptionen insgesamt unerheblich sind, wenn schon diese auf eine Steuervermeidung ausgerichtet sind.¹¹¹ Auch diese Abwägung dürfte für die Beurteilung des Ausschlussstatbestands für Abschlussprüfer gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. Wirkung entfalten, da gerade die Strukturkonzeption (z.B. Holdingstruktur) und die Strategiekonzeption (für jedes Land eine eigene Gesellschaft unter neuer Firmierung) ein maßgebliches Indiz bilden, indem eine steuerliche Gestaltung, die zu einem Bruch der bisherigen strukturellen und strategischen Unternehmenskonzeption führt, eher steuerliche Beweggründe in sich tragen könnte. Der § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG bietet insofern Auslegungshilfen, als dass es bei der Überprüfung des Ausschlussgrunds gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. auch auf die Beurteilung der durch die Steuerberatungsleistungen implizierten tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie dem Einklang der Steuerberatungsleistungen mit dem bisherigen Strategie- und Strukturkonzeption des Unternehmens ankommt.

Soweit bis hierhin bestehende Gesetzesformulierungen als Auslegung dienen konnten, kommen nun die Spezifika des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. zum Tragen. In Abgrenzung zu den wirtschaftlichen Exkulpationsgründen der §§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO und 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG, in denen der Gesetzgeber von *wirtschaftlich beachtlichen* Gründen spricht, enthält der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. den Terminus der *wirtschaftlichen Notwendigkeit*. Bei einer grammatikalischen Auslegung des Gesetzeswortlauts ist das Kriterium der *Notwendigkeit* höher anzusetzen als das der *Beachtlichkeit*. Bei dem Terminus der *wirtschaftlichen Notwendigkeit* ist auf eine Situation abzustellen, die eine bestimmte steuerliche Gestaltung zwingend erfordert oder in der diese unausweichlich ist. Dabei dürfte eine im wörtlichen Sinne echte *Notwendigkeit* einer bestimmten steuerlichen Gestaltung nur in absoluten Ausnahmesituationen vorliegen. Vielmehr könnte der Gesetzgeber auf eine Situation abzielen, in der die Durchführung einer bestimmten steuerlichen Gestaltungsalternative geboten scheint, da bspw. unter Zugrundelegung objektiver Kriterien alle anderen Gestaltungsalternativen zu einer wirtschaftlichen Schlechterstellung führen würden. In Anbetracht einer solchen Situation, bei der eine Alternative rational besser ist als alle anderen, wäre die Wahl dieser besseren Alternative geradezu geboten („notwendig“), um aus Sicht der Unternehmensführung

bereits geprüften Ausschlussgründe betraut.

106 Vgl. § 124 Abs. 3 Satz 1 AktG.

107 § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG.

108 Es gilt stets alle Umstände des Einzelfalls zu würdigen, so dass eine abstrakte Grenze nicht gezogen werden kann. Vgl. *Blümich/Wagner*, EStG Kommentar 2017, § 50d, Rz. 82.

109 Vgl. BFH v. 2.6.1992 – VIII R 8/89. Sog. künstliche Unternehmensstrukturen sind unerheblich und können nicht

als wirtschaftlicher oder sonstiger beachtlich Grund herangezogen werden. Vgl. BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06 sowie EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-194/04 (Cadbury Schweppes versus Commissioners of Inland Revenue – United Kingdom).

110 Vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 42/04 sowie BFH v. 17.11.2004 – I R 55/03.

111 Vgl. *Ritzer/Stangl*, FR 2005, 1063 sowie BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04.

zum Wohle der Gesellschaft zu handeln¹¹² und damit nicht die gesetzliche Sorgfaltspflicht zu verletzen.¹¹³ Damit wäre in solchen Fällen die Unternehmensleitung jedoch bereits durch die gesetzliche Sorgfaltspflicht zur Wahl der wirtschaftlich notwendigen¹¹⁴ Alternative verpflichtet, so dass der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. auf eine Überprüfung der Sorgfaltspflicht abzielen würde. Davon abgesehen, dass solche Konstellationen bereits durch die gesetzliche Sorgfaltspflicht abgedeckt sind, dürften sich in praxi jedoch die wenigsten Gestaltungsalternativen derart klar einteilen lassen. Vielmehr sind Gestaltungsalternativen regelmäßig von unterschiedlichsten Vor- und Nachteilen geprägt, die es aus Sicht der Unternehmensführung zu interpretieren und gegeneinander abzuwägen gilt. Dabei ist die Priorisierung bestimmter Gestaltungsalternativen zum Teil subjektiv und die tatsächliche Vor- bzw. Nachteilhaftigkeit zeigt sich oft erst im Nachhinein. Außerdem spielen nicht beeinflussbare exogene Faktoren für die tatsächlichen Vor- oder Nachteile von Gestaltungsalternativen eine maßgebliche Rolle, deren Entwicklung im Zeitpunkt der Entscheidung zwar redlich, aber rückblickend falsch eingeschätzt worden sein könnte. Somit kann der Gesetzgeber m.E. nach nicht etwa auf eine im wörtlichen Sinne echte wirtschaftliche Notwendigkeit abgezielt haben, sondern vielmehr auf eine wirtschaftlich vernünftigerweise zu treffende Entscheidung, bei der die Nutzung subjektiver Entscheidungsfreiräume seitens der Unternehmensführung – sofern deren Nutzung im Zeitpunkt der Entscheidung nachvollziehbar und redlich ist – zulässig ist. Der Gesetzeswortlaut ist insofern missglückt. Dennoch hat der Gesetzgeber im Zuge des Abschlussprüferausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. engere Grenzen als für Steuergestaltungen gem. § 42 Abs. 2 AO intendiert und umschließt solche Fälle, in denen eine entsprechende Steuergestaltung nicht bereits über die Regelung des § 42 Abs. 2 AO ausgeschlossen ist. Jedenfalls würde eine Abgrenzung in Analogie zu § 42 Abs. 2 AO ins Leere laufen, da solche Steuergestaltungen, die unter § 42 Abs. 2 AO fallen, bereits für jedwede Steuerberatungsleistungen ausgeschlossen sind, und ein spezieller Ausschluss für eine parallele Abschlussprüfung und Steuerberatung nicht sinngebend wäre. Somit scheinen wirtschaftlich lediglich beachtliche Gründe nicht hinreichend, vielmehr muss die Wahl einer Gestaltungsalternative aus der Sorgfaltspflicht der Unternehmensführung heraus geboten sein.

112 In der Betriebswirtschaftslehre wird dies als sog. *Business Judgment Rule* bezeichnet. Vgl. aktuell *Engert/Goldlücke*, Review of Law & Economics, 1. Vgl. zur Anwendung der sog. *Business Judgment Rule* in der Rechtsprechung BGH v. 3.3.2008 – II ZR 124/06. Der BGH führte aus, dass „[...] dem Leitungsorgan im Rahmen der Führung der Geschäfte grundsätzlich ein weiter Handlungsspielraum zuzubilligen [ist], ohne den eine unternehmerische Tätigkeit schlichtweg nicht denkbar ist (BGH, BGHZ 135, 244, 253 f.). Dieser Handlungsspielraum ist erst dann verlassen, wenn die Grenzen, in denen sich ein von Verantwortungsbewusstsein getragenes, ausschließlich am Unternehmenswohl orientiertes, auf sorgfältiger Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen beruhendes unternehmerisches Handeln bewegen

c) Erheblichkeit

Durch das Tatbestandsmerkmal der Erheblichkeit schränkt der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. das bereits oben gewürdigte und bekannte Kriterium der Wesentlichkeit durch den zweiten Halbsatz des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. weitgehend ein, als dass immer dann eine Steuerberatungsleistung als wesentlich anzuerkennen ist, wenn eine Inlandsverkürzung oder eine Auslandsverlagerung stattgefunden hat. Damit verdeutlicht der Gesetzgeber zwar, dass die dargestellten Wesentlichkeitserwägungen für sog. Inlandsverkürzungen bzw. Auslandsverlagerungen keine Rolle spielen sollen, indem diese dem Gesetzeswortlaut („eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor“) zufolge stets als wesentlich anzuerkennen sind. Damit gelten für Steuerberatungsleistungen, die eine sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung nach sich ziehen, erhöhte Anforderungen. Gleichwohl möchte der Gesetzgeber offenkundig nicht jedwede sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung als Ausschlusskriterium für eine Abschlussprüfung definiert wissen, indem der Terminus *erheblich* eingeführt worden ist. Demzufolge sollen nur *erhebliche* sog. Inlandsverkürzungen bzw. Auslandsverlagerungen als wesentlich und damit als Ausschlussgrund fungieren, sowie unter der bereits behandelten Prämisse, dass diesen keine wirtschaftliche Notwendigkeit gegenübersteht. Fraglich ist indes, wie sich der Terminus *erheblich* definiert und insbesondere, wie sich dieser gegenüber dem Terminus *wesentlich* abgrenzt. Zwar sind gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sog. Inlandsverkürzungen bzw. Auslandsverlagerungen immer nur dann wesentlich, wenn diese auch erheblich sind. Dabei sind die Kriterien an die *Erheblichkeit* niedriger anzusetzen als an die *Wesentlichkeit*, da § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 HGB n.F. bereits alle wesentlichen Steuerberatungsleistungen ausschließt und der zweite Halbsatz ansonsten hinfällig wäre.

Eine steuerstrafrechtliche Erheblichkeit im Sinne des § 370 AO scheidet durch die divergierende Zielrichtung dieser Norm aus.¹¹⁵ Daneben ist auch eine Orientierung an dem Ordnungswidrigkeitenrecht nur bedingt zielführend, wenngleich hier durch die Differenzierung im HGB durch §§ 331 und 334 nach h.M. eine bewusste Unterscheidung zwischen erheblichen und unerheblichen Verstößen stattfindet.¹¹⁶ Kritisch anzumerken ist jedoch, dass im Zusammenhang der §§ 331

muss, deutlich überschritten sind, die Bereitschaft, unternehmerische Risiken einzugehen, in unverantwortlicher Weise überspannt worden oder das Verhalten des Vorstands aus anderen Gründen pflichtwidrig ist [...]“. BGH v. 3.3.2008 – II ZR 124/06, Rz. 14.

113 Vgl. für die Rechtsform der AG § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG.

114 Hierbei ist eine wie vorgenannt umschriebene, teleologische Auslegung des Terminus *notwendig* gemeint.

115 Vgl. zu dem steuerstrafrechtlichen Begriff der Erheblichkeit *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., 2015, Rz. 186.

116 Vgl. BVerfG v. 15.8.2006 – 2 BvR 822/06. Ansonsten hätte es keiner Einführung eines § 334 bedurft. Vgl. *Hoffmann/Grottel* in BeckBilKomm/HGB, 2016, § 331, Rz. 20–21.

und 334 HGB die Termini *erheblich* und *wesentlich* häufig synonym verwendet werden.¹¹⁷ Demgegenüber bietet sich eine teleologische Diskussion im Sinne der handelsrechtlichen Konzeption an. Denn wie auch im § 331 HGB nimmt der Gesetzgeber vor allem auch bei der Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses eine konsequente Orientierung an den unterschiedlichen Interessensgruppen – Stakeholdern – eines Unternehmens vor und macht geltend, dass ein Sachverhalt immer dann erheblich ist, wenn er geeignet ist das Gesamtbild des Unternehmens, die Übersichtlichkeit oder Klarheit des Jahresabschlusses oder die Interessen von Stakeholdern zu beeinträchtigen. Somit kann konstatiert werden, dass das Kriterium der Wesentlichkeit, welches der Gesetzgeber für sog. Inlandsverkürzungen bzw. Auslandsverlagerungen zwar außer Kraft setzt, durch den Terminus *erheblich* in abgeschwächter Form gilt. In Abgrenzung zum Begriff der Wesentlichkeit könnte eine *Erheblichkeit* bereits dann vorliegen, wenn eine Beeinträchtigung der Übersichtlichkeit oder Klarheit des Jahresabschlusses, der Stakeholderinteressen oder des Unternehmensgesamtbilds vorhanden ist, ohne dass eine solche Beeinträchtigung in qualitativer oder quantitativer Hinsicht wesentlich – und damit für die Entscheidung eines vernünftigen, informierten und objektiv denkenden Adressaten relevant – sein müsste.

d) Zustimmung durch den Prüfungsausschuss

Ein Abschlussprüfer ist immer dann potenziell von der Annahme eines Prüfungsauftrags ausgeschlossen, wenn dieser im Geschäftsjahr, für welches der Prüfungsauftrag erteilt werden soll, Steuerberatungsleistungen¹¹⁸ erbracht hat. Sollte eine Steuerberatungsleistung nach Auffassung des Abschlussprüfers jedoch nicht schädlich im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sein, gilt es dennoch den Prüfungsausschuss durch eine detaillierte Dokumentation und Erläuterung des Nichtzutreffens des Ausschlussstatbestandes von einer Zustimmung zur gleichzeitigen Abschlussprüfung und Steuerberatung zu überzeugen. Der optionale Prüfungsausschuss¹¹⁹ einer Aktiengesellschaft, der sich gem. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG auch insbesondere mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der durch diesen zusätzlich erbrachten Leistungen zu befassen hat, resp. der Verwaltungs- oder Aufsichtsrat wird durch diese Regelungen gestärkt, indem dieser der Erbringung von Steuerberatungsleistungen zustimmen muss.¹²⁰

Der § 319a Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB n.F. verlangt bei Steuerberatungsleistungen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. durch den Abschlussprüfer im Gegensatz zur a.F. eine obligatorische Zustimmung

des Prüfungsausschusses¹²¹ als Fachausschuss innerhalb des Aufsichtsrats. Sofern kein Prüfungsausschuss vorhanden ist, gilt die Zustimmung des Aufsichtsrats bzw. Verwaltungsrats als obligatorisch.¹²² Damit stärkt der europäische Gesetzgeber die Kontrollfunktion¹²³ des Aufsichtsrats, indem dieser stets den Einfluss einer Steuerberatungsleistung durch den Abschlussprüfer zu beurteilen und sein Votum über dessen Zulässigkeit abzugeben hat. Damit die Prüfungsausschüsse den erhöhten Anforderungen gerecht werden können, nutzt der europäische Gesetzgeber die APrVO gleichzeitig zur Verbesserung der Qualität der Prüfungsausschüsse, indem er vorschreibt, dass seine „[...] Mitglieder [...] in ihrer Gesamtheit mit dem Sektor, in dem das Unternehmen tätig ist, vertraut sein [müssen]“¹²⁴. Außerdem gilt, „[...] die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, muss unabhängig sein und mindestens ein Mitglied muss über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen“¹²⁵. Neben der erhöhten Qualifikationsanforderungen an die Mitglieder des Prüfungsausschusses, die eine Stärkung seiner Kontrollfunktion implizieren, unterstreicht die obligatorische Zustimmung des Prüfungsausschusses¹²⁶ das Kooperationsverhältnis¹²⁷ von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat (insbesondere Prüfungsausschuss), indem eine Abstimmung zwischen beiden Institutionen nun gesetzlich kodifiziert ist. Die Regelung, einer Vereinbarkeit von Steuerberatungsleistungen und Abschlussprüfung bei einer Zustimmung des Prüfungsausschusses, dürfte sich der US-Regelung der *section 201* des Sarbanes-Oxley Acts¹²⁸ entlehnen.¹²⁹

IV. Fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers

1. Auswirkungen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.

Die Beurteilung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. fällt dadurch schwer, dass bei einer wörtlichen Auslegung durch die Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe weitreichende Interpretations- und damit Auslegungsmöglichkeiten vorhanden sind. Bei einer teleologischen Vorgehensweise mündet eine Auslegung bedingt durch die Zielsetzung der APrVO, aggressive Steuergestaltungen vermeiden zu wollen, in einer Debatte über die Qualifizierung von Steuergestaltungen. Zumal ein Verbot, aggressive Steuergestaltungsalternativen aufzeigen zu dürfen, welches nur für jene steuerlichen Berater gelten soll, die gleichzeitig auch Abschlussprüfer sind, jedenfalls in der Sache nicht zielführend erscheint. Denn sollte ein

117 Vgl. Hoffmann/Grottel in BeckBilKomm/HGB, 2016, § 331, Rz. 21.

118 Diese müssen über die in Rede stehende Prüfungstätigkeit hinaus erbracht worden sein. Vgl. Schmidt in BeckBilKomm/HGB, 2016, Rz. 13.

119 Sofern kein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, treffen die Pflichten den Aufsichts- oder Verwaltungsrat. Vgl. § 319a Abs. 3 HGB.

120 Vgl. § 319a Abs. 3 HGB.

121 Vgl. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG.

122 Vgl. § 319a Abs. 3 Satz 2 HGB.

123 Vgl. § 111 Abs. 1 AktG.

124 § 324 Abs. 2 Satz 2 HGB.

125 § 324 Abs. 2 Satz 2 HGB.

126 Nachfolgend soll der Terminus Prüfungsausschuss, als Fachausschuss des Aufsichtsrats, Verwendung finden, da sich dieser insbesondere auch mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu befassen hat.

127 Vgl. Clemm, BFuP 1996, 272; Caskey/Nagar/Petacchi, The Accounting Review 2010, 447.

128 Vgl. Sarbanes-Oxley Act v. 25.7.2002 – Pub. L. No. 107-204.

129 Vgl. Ebke in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 14.

Unternehmen den Wunsch haben, auch über aggressive Steuergestaltungsalternativen informiert zu werden, um diese bei Entscheidungen zu antizipieren, wird der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. nicht das Aufzeigen aggressiver Steuergestaltungsalternativen verhindern, sondern nur dazu führen, dass die steuerliche Beratung von einem anderen Steuerberater und nicht mehr in Personalunion¹³⁰ vom Abschlussprüfer durchgeführt wird. Damit ist der Sache, aggressive Steuergestaltungen zu vermeiden, nicht gedient. Jedoch könnte es dem Gesetzgeber insoweit auch nicht um die Vermeidung aggressiver Steuergestaltungen selbst gegangen sein, sondern um die Wirkung, die solch eine Regelung entfaltet, eben dass Unternehmen, getrieben durch den Anreiz auch aggressive Steuergestaltungsalternativen aufgezeigt zu bekommen, eine striktere Trennung zwischen Abschlussprüfungs- und Steuerberatungsleistungen vornehmen. Somit könnte es die Intention des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sein, einen Anreiz zu implementieren, um im Sinne einer Stärkung der Abschlussprüferunabhängigkeit und einer Schmälerung von Selbstprüfungsbedenken eine striktere Trennung von Abschlussprüfungs- und Steuerberatungsleistungen herbeizuführen. Eine solch mittelbare Intention des Gesetzgebers scheint jedoch nicht wahrscheinlich, da dem Gesetzgeber eine unmittelbare Trennung von Steuerberatungs- und Abschlussprüfungsleistungen offen steht, und zumal die APrVO einen guten Anlass für eine unmittelbare Trennung bot. Folglich scheint ein gesetzgeberischer Fehlgriff wahrscheinlich.

Fraglich ist auch, inwieweit die Prüfung des neuen Abschlussprüferausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. mit dem Auftrag der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung gem. § 317 HGB n.F. kollidiert. Der § 317 HGB n.F. enthält im neu geschaffenen Absatz 4a die Formulierung, dass „[...] die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken [hat], ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und *Wirtschaftlichkeit* der Geschäftsführung zugesichert werden kann.“¹³¹ Damit stellt diese Formulierung einen Widerspruch zu § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. dar, da dieser bereits vor Annahme der Abschlussprüfung eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit (Prüfung ob „[...] eine [...] wirtschaftliche Notwendigkeit [...] besteht [...]“¹³²) der Steuergestaltung eines Unternehmens verlangt. Bedingt durch diesen Widerspruch können Rechnungslegungsadressaten bei einer in Personalunion durchgeführten Abschlussprüfung und Steuerberatung davon ausgehen, dass der Abschlussprüfer entgegen seines eigentlichen Prüfungsauftrages eine Wirtschaftlichkeitsbeurteilung der gewählten Steuergestaltung vorgenommen hat. Damit können Rechnungslegungsadressaten bei einer solchen Konstellation, in der der steuerliche Berater auch Abschlussprüfer ist, annehmen, dass den Steuerrückstellungen ein tendenziell geringeres Risiko inhärent ist.

In Bezug auf die Frage, ob durch den § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. eine fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers stattfindet, kann konstatiert werden, dass dieser nunmehr im Rahmen der Annahme eines Prüfungsauftrages dazu angehalten ist, die Steuergestaltung eines Unternehmens vor dem Hintergrund fiskalischer Interessen zu überprüfen. Insoweit wird der Abschlussprüfer fiskalisch instrumentalisiert, als dass höhere, profiskalische Anforderungen an dessen Steuerberatung gestellt werden. In der Konsequenz trägt ein solcher Abschlussprüferausschlussgrund jedoch kaum zu einer Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen bei. Zum einen durch die Möglichkeit, dass Unternehmen selbst eine Trennung von Steuerberatung und Abschlussprüfung vornehmen könnten, um aggressive Steuergestaltungsalternativen aufgezeigt zu bekommen. Zum anderen enthalten die Formulierungen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. weitreichendes Exkulpationspotenzial für steuerberatende Abschlussprüfer. Jedoch wird der Abschlussprüfer insoweit nicht fiskalisch instrumentalisiert, als dass dieser bis dato das Vorliegen eines Ausschlussgrundes nicht darlegen muss, weshalb aus dem Vorliegen des Ausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. weder für Abschlussprüfer noch für das zu prüfende Unternehmen über den Abschlussprüferausschluss hinausgehende – insbesondere steuerliche – Konsequenzen zu befürchten wären.

2. Implikationen durch den EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

In Anbetracht dessen, dass es Zielsetzung der APrVO war, über die Novellierung der Abschlussprüferausschlussgründe die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken, scheint es verwunderlich, dass der deutsche Gesetzgeber das AReG auch dazu nutzt, um fiskalische Interessen innerhalb der Abschlussprüferausschlussgründe zu implementieren. Dies verwundert bei einem Einbezug weiterer Gesetzesinitiativen – wie dem EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – umso mehr, da der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. im Wortlaut auf einen Schutz von nationalem Besteuerungssubstrat ausgerichtet ist und eine Bekämpfung von Steuervermeidungs- resp. -reduzierungsmodellen gerade außer Acht lässt. Damit steht der § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. bei einer wörtlichen Auslegung insoweit in Disparität zum EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, da § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. Steuervermeidungs- resp. -reduzierungsmodelle nur dann erfasst, wenn inländisches Besteuerungssubstrat verkürzt bzw. in das Ausland verlagert wird. Bei einer teleologischen Näherung an die missglückte Formulierung der sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung¹³³ zeigt sich durch den Einbezug der APrVO, dass wohl als aggressiv zu bezeichnen Steuergestal-

130 Es ist im hiesigen Kontext mit *Personalunion* die gleichzeitige Ausübung von Abschlussprüfung und steuerlicher Beratung durch eine Prüfungsgesellschaft oder ein -netzwerk gemeint.

131 § 317 Abs. 4a HGB n.F.

132 § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.

133 Im Wortlaut: „[...]eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist

tungsmodelle gemeint sein sollen,¹³⁴ für deren Identifikation der EU-Richtlinienvorschlag insoweit gar als Auslegungshilfe dienen könnte. Denn während die APrVO zwar von *aggressiver Steuerplanung* spricht,¹³⁵ jedoch ohne eine Definition bereitzustellen, zeigt der EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen erstmalig auf, was aus Sicht des europäischen Gesetzgebers ein *potenziell aggressives Steuerplanungsmodell* kennzeichnet.¹³⁶ Folglich könnte der EU-Richtlinienvorschlag für eine Qualifizierung von schädlichen Steuerberatungsleistungen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. genutzt werden, da der Richtlinienvorschlag klarstellt, welche Kennzeichen potenziell aggressive Steuergestaltungen aufweisen.

Im Sinne des EU-Richtlinienvorschlags dürften Abschlussprüfer, sofern sie gleichzeitig auch eine steuerlich beratende Funktion einnehmen, in ihrer steuerberatenden Rolle als Finanzintermediäre gelten und damit der Anzeigepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungsmodelle unterliegen. Somit ist bei einer Auslegung des Abschlussprüferausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. im Sinne des EU-Richtlinienvorschlags ein Abschlussprüfer immer dann ausgeschlossen, wenn dieser in seiner Funktion als Steuerberater beim selben Unternehmen unter die Anzeigepflicht fiel. Dabei würde im umgekehrten Fall, bei einem Nichtvorliegen eines anzeigepflichtigen Steuermodells, regelmäßig kein Abschlussprüferausschlussgrund verwirklicht sein,¹³⁷ womit aber die Erwägung des EU-Richtlinienvorschlags, den Abschlussprüfer mit einer Überprüfung der Anzeigepflicht zu betrauen,¹³⁸ jedenfalls für steuerberatende Abschlussprüfer ins Leere liefe.

Die bisher dargestellten Konstellationen betreffen steuerberatende Abschlussprüfer, die aus gesetzgeberischer Sicht zumindest bei Unternehmen von öffentlichem Interesse als unerwünscht gelten.¹³⁹ Würde eine entsprechende Initiative verfolgt werden, könnte sich die Signalwirkung einer gleichzeitigen Steuerberatung und Abschlussprüfung am Kapitalmarkt, die überwiegend negativ assoziiert wird, umkehren. Sofern davon ausgegangen werden kann, dass entgegen der dargestellten Analyse des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. die Abschlussprüferausschlussgründe

künftig dazu dienen sollen, einen Abschlussprüfer bei der gleichzeitigen Durchführung aggressiver steuerlicher Beratung auszuschließen,¹⁴⁰ könnte ein steuerberatender Abschlussprüfer dem Kapitalmarkt signalisieren, dass im Rahmen der Prüfung der Abschlussprüferausschlussgründe festgestellt wurde, dass aggressive Steuermodelle nicht vorliegen und mithin tendenziell geringere steuerliche Risiken vorliegen. Damit könnte eine Umkehrung der negativen Konnotation,¹⁴¹ die einem steuerberatenden Abschlussprüfer bisher zukommt, stattfinden.

Für eine Konstellation, bei welcher der Abschlussprüfer nicht gleichzeitig auch steuerlicher Berater ist, ist eine Überprüfung der Anzeigepflicht durch den Abschlussprüfer hingegen schwerlich vorstellbar, da es innerhalb der Grenzen des gesetzlichen Prüfungsauftrages kaum möglich sein wird, komplexe Steuergestaltungsmodelle auf ihre potenzielle Aggressivität hin zu überprüfen. Somit ergibt sich das Dilemma, dass sich eine wirksame Kontrolle des Abschlussprüfers, ob aggressive Steuergestaltungsmodelle vorliegen, nur durch steuerberatende Abschlussprüfer verwirklichen lässt, was der Gesetzgeber gleichzeitig jedoch unter dem Aspekt der Abschlussprüferunabhängigkeit ablehnt. Zumal eine Beurteilung der *Aggressivität* einer Steuergestaltung den Einbezug und die Überprüfung von außersteuerlichen wirtschaftlichen Gründen erfordert, was gem. § 317 Abs. 4a HGB n.F. explizit nicht Teil des Prüfungsauftrages sein soll. Daher müsste der Gesetzgeber, sofern eine solche Zielrichtung weiterverfolgt werden sollte, den Prüfungsauftrag des Abschlussprüfers um die Aufgabe einer Überprüfung der Steuerplanungsmodelle von Unternehmen erweitern.

Unter Bezugnahme auf das im vorherigen Abschnitt dargelegte Ergebnis, inwieweit durch § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. eine fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers stattfindet, wurde festgehalten, dass das Vorliegen einer fiskalischen Instrumentalisierung insoweit einzuschränken ist, als dass aus der Feststellung eines Ausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. weder für Unternehmen noch für den Abschlussprüfer profiskalische Konsequenzen erwachsen. Unter Einbezug der Perspektiven für die Rolle des Abschlussprüfers im Sinne des EU-Richtlinienvorschlags zur Anzeigepflicht für Steu-

[...]“ § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.

134 Vgl. insbesondere Erwägungsgrund 9 der APrVO.

135 Vgl. Erwägungsgrund 9 der APrVO.

136 Insbesondere durch die sog. *hallmarks* des Anhang IV des EU-Richtlinienvorschlags zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 20).

137 Im Übrigen liegt bei einer solchen Konstellation eine Selbstprüfung vor. Insoweit würde es dem steuerberatenden Abschlussprüfer an der kritischen Grundhaltung gegenüber einem Steuerplanungsmodell fehlen, was er in seiner Funktion als Steuerberater als nicht anzeigepflichtig eingestuft hat. Dieses wird er in seiner Funktion als Abschlussprüfer kaum abweichend beurteilen.

138 Vgl. *Europäische Kommission* (FN 3), S. 6.

139 Vgl. u.a. Erwägungsgrund 8 der APrVO.

140 Der deutsche Gesetzgeber könnte mit der missglückten Formulierung der sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung auf eine Regelung entsprechend derer in den USA abgezielt haben. In den USA konkretisiert

das PCAOB zur Schädlichkeit von Steuerberatungsleistungen (zuletzt: Release No. 2006-001 vom 28.3.2006), dass die Abschlussprüferunabhängigkeit insbesondere dann als gefährdet anzusehen ist, wenn durch den Abschlussprüfer Handlungsalternativen, die eine Steuervermeidung implizieren, empfohlen werden. Vgl. *Ring*, WPg 2002, 1345 (1346 f.) sowie zusammenfassend *Ebke* in MünchKomm/HGB, 2013, § 319a Rz. 14. Die Intention, eine der US-Regelung ähnliche Vorschrift schaffen zu wollen, ist zumindest seitens des europäischen Gesetzgebers erkennbar. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 34), Erwägungsgrund 9.

141 Seitens der EU wird – entgegen auch anderslautender empirischer Ergebnisse (vgl. bspw. *Habib/Hasan*, *Accounting and Business Research* 2016, 51) – insbesondere eine Gefährdung der Abschlussprüferunabhängigkeit hervorgehoben. Vgl. *Europäische Kommission* (FN 34), insbesondere Erwägungsgrund 8.

ergestaltungen¹⁴² könnte sich dieses Ergebnis ändern. Für die Rolle, die der Gesetzgeber für Abschlussprüfer zukünftig vorsieht, gibt der EU-Richtlinienvorschlag zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen mit folgender Formulierung eine mögliche Entwicklungsrichtung an.

„Die abschreckende Wirkung der vorgeschlagenen Vorab-Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle könnte verstärkt werden, wenn die Verpflichtung zur Offenlegung von Informationen gegenüber den Steuerbehörden auf Prüfer ausgeweitet würde, die die Jahresabschlüsse der Steuerpflichtigen abzeichnen. Diese Prüfer haben im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit Einsicht in enorme Datenmengen. Dabei könnten sie auf Modelle stoßen, die als aggressive Steuerplanungspraktiken gelten könnten. Die mit der Offenlegung dieser Modelle gegenüber den Behörden verbundenen potenziellen Vorteile würden in der Tat die verbindliche Offenlegung ähnlicher Modelle durch Intermediäre (d.h. Entwickler, Vertreiber, Berater usw.) ergänzen. Eine derartige Initiative könnte daher in künftigen Rechtsvorschriften weiterverfolgt werden.“¹⁴³

Zunächst kann an der im EU-Richtlinienvorschlag dargestellten Entwicklungsperspektive kritisiert werden, dass der Schritt, den Abschlussprüfer zur Wahrung fiskalischer Interessen einzusetzen zu wollen, nicht mit der zu präferierenden rechtspolitischen Funktion im Sinne einer gleichbehandelnden (*fairen*) Besteuerung,¹⁴⁴ sondern mit der Erzielung einer Abschreckungswirkung begründet wird. Mit einer solchen Begründung wird der europäische Gesetzgeber der institutionellen Verantwortung der Abschlussprüfung innerhalb des Corporate Governance Systems nicht gerecht, welches dem Abschlussprüfer insbesondere eine unterstützende Kontrollfunktion zur Sicherstellung valider Rechnungslegungsinformationen zuspricht.¹⁴⁵ Weiterhin würde ein solch weitreichendes Verständnis der Aufgaben der Abschlussprüfung deutlich über den bisherigen Prüfungsauftrag, inwieweit die Rechnungslegung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, hinausgehen. Dies würde nicht nur Fragen einer Neuverortung der Abschlussprüfung innerhalb des Systems der Corporate Governance nach sich ziehen, sondern auch Fragen der fachlichen Qualifikation von Abschlussprüfern und der Wahrnehmung fiskalischer Interessen durch privatrechtliche Institutionen in sich tragen. Bei einer Weiterverfolgung der Perspektive des EU-Richtlinienvorschlags, Abschlussprüfer in die (Kontrolle der) Anzeigepflicht für aggressive Steuergestaltungen einzubinden, würde sich das bisher konstatierte Ergebnis ändern. Für den Fall einer solch veränderten Aufgabenausgestaltung durch eine Anzeigepflicht des Abschlussprüfers, aus der sehr wohl profiskalische Konsequenzen für Unternehmen und Abschlussprüfer erwachsen würden, wäre eine fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers zu konstatieren. Der Weiterverfolgung einer solchen Perspektive stehen jedoch – wie aufgezeigt wurde – zahlreiche gewichtige Gründe entgegen, weshalb diese m.E. nach weder seitens des europäischen noch sei-

tens des deutschen Gesetzgebers weiterverfolgt werden sollte.

V. Fazit

Insgesamt zeigt der Beitrag auf, welche Perspektive der Gesetzgeber für die Rolle des Abschlussprüfers zur Vermeidung sog. aggressiver Steuergestaltungen vorsieht. Dabei wurde sich auf den novellierten Abschlussprüferausschlussstatbestand gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. fokussiert, da es sich hierbei um bereits gültiges Recht handelt. Der kürzlich veröffentlichte EU-Richtlinienvorschlag vom 21.06.2017 wurde ergänzend einbezogen, um zu analysieren, inwieweit die konstatierte fiskalische Instrumentalisierungstendenz vom Gesetzgeber weiterverfolgt wird. Im Zuge der kritischen Würdigung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. haben sich die unbestimmten Rechtsbegriffe der sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandverlagerung und der wirtschaftlichen Notwendigkeit als besonders problembehaftet herausgestellt.

Die Formulierung zur sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandverlagerung ist höchst kritikwürdig, da sie im wörtlichen Sinne auf einen Schutz nationaler Besteuerungsinteressen hindeutet. Dabei stünde eine solche Intention, nationales Besteuerungssubstrat erhalten zu wollen, in Konkurrenz zu Initiativen, wie dem Anti-BEPS-Aktionsplan, die gerade eine international *verursachungs- und leistungsgerechte* Besteuerung intendieren. Sofern der Gesetzgeber aber auf eine Vermeidung aggressiver Steuergestaltungsmodelle abgezielt haben sollte, erschließt sich nicht, weshalb diese Zielsetzung nur für Unternehmen gelten soll, bei denen Abschlussprüfung und Steuerberatung durch dieselbe Gesellschaft durchgeführt werden. Für eine Umsetzung entsprechender fiskalischer Ziele bietet sich im Übrigen vielmehr die AO und nicht das HGB als Normengefüge an. Damit ist die Formulierung der Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung, aber auch die Intention, fiskalische Interessen im Rahmen der Abschlussprüferausschlussgründe umsetzen zu wollen, als missglückt zu bezeichnen.

Dem Kriterium der wirtschaftlichen Notwendigkeit steht ein weitreichendes Interpretationsspektrum offen, dessen Grenzen jedoch enger als die des § 42 AO verlaufen. Eine Vermeidung aggressiver Steuergestaltungen, als dass steuerberatende Abschlussprüfer vor der Drohkulisse seines Ausschlusses vom Prüfungsauftrag zu einer *weniger aggressiven* Steuerberatung neigen, scheint unwahrscheinlich. Denn in erster Linie bestimmen die Unternehmensorgane die Steuergestaltung und werden nicht auf eine Beratung zu bestehenden und legalen Steuergestaltungen verzichten, zumal eine vermeintlich *aggressive* oder *inlandsunfreundliche* Steuergestaltung vor dem Hintergrund einer umfassenden Berücksichtigung der Stakeholder eines Unternehmens in vielen Fällen berechnete außersteuerliche Interessen (wirtschaftliche, soziale, ökologische

142 Vgl. Europäische Kommission (FN 3), S. 6.

143 Europäische Kommission (FN 3), S. 6.

144 So auch Osterloh-Konrad/Herber/Beuchert (FN 31), S. 9 f.

145 Vgl. mit weiterführenden Quellen und Ausführungen *Durchschein*, Einfluss des Wandels der Unternehmensberichterstattung auf die Informationsfunktion des Wirtschaftsprüfers, 2017, insbesondere S. 67–140.

o.a.) verwirklichen kann. Folglich entsteht erhebliches Exkulpationspotenzial, indem bei wirtschaftlich notwendigen sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung kein Ausschlussgrund vorliegen soll. Im Zuge der Analyse des Terminus *wirtschaftliche Notwendigkeit* zeigten sich betriebswirtschaftlich weitläufige, aber dennoch sachgerechte Interpretationsmöglichkeiten, die juristisch weitestgehend bestätigt werden.

Die weiteren Kriterien zur Erfüllung des Ausschlussgrundes gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sind ebenfalls kritikwürdig. Während die Kriterien der Unmittelbarkeit und Wesentlichkeit sachgerecht erscheinen,¹⁴⁶ ist das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenfallens von steuerlicher Beratung und sog. Inlandsverkürzung bzw. Auslandsverlagerung im zu prüfenden Geschäftsjahr nicht schlüssig. Denn auch bei einem zeitlichen Auseinanderfallen von Abschlussprüfung und einer schädlichen steuerlichen Beratung sollten Unabhängigkeitsbedenken und die Gefahr einer Selbstprüfung nicht weniger stark ins Gewicht fallen. Das Kriterium der Erheblichkeit erschwert zusätzlich die Anwendbarkeit des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. und trägt einen für den Normenzweck geringen inhaltlichen Wert in sich. Entgegen der insgesamt weitreichenden Kritik am § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB

n.F. ist die Stärkung der Kooperation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss positiv hervorzuheben.

Im Ergebnis ist der Beitrag des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. sowohl zu einer fiskalischen Instrumentalisierung im Sinne eines Erhalts inländischen Besteuerungssubstrats als auch im Sinne einer Unabhängigkeitssteigerung des Abschlussprüfers von Unternehmen von öffentlichem Interesse als gering zu bewerten. Dies stützt sich insbesondere auf die Tatsache, dass aus § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. keine profiskalischen Konsequenzen erwachsen. Unter Einbezug der im EU-Richtlinienvorschlag aufgezeigten Entwicklungsperspektiven für die Funktion des Abschlussprüfers im Zuge einer Anzeigepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungsmodelle ist dieser Befund jedoch zu ändern. Bei einer Weiterverfolgung dieser Entwicklungsperspektive wäre aufgrund des Erwachsens profiskalischer Konsequenzen durch eine Anzeigepflicht sehr wohl eine fiskalische Instrumentalisierung des Abschlussprüfers festzustellen. Dieser Beitrag hat aufgezeigt, dass eine solche Entwicklungstendenz vor allem mit Blick auf den gesetzlichen Prüfungsauftrag und die institutionelle Verortung der Abschlussprüfung widerspruchsbehaftet ist.

146 Wenngleich diese Kriterien erhebliches Exkulpationspotenzial in sich tragen.

Passentziehung wegen Steuerschuldnerfluchtgefahr: Materielle Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG und EU-rechtliche Grenzen

Prof. Dr. MIKE WIENBRACKE, LL.M. (Edinburgh), Recklinghausen*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einführung II. Ermächtigungsgrundlage <ul style="list-style-type: none"> 1. Verfassungskonformität 2. Europarechtskonformität III. Materielle Rechtmäßigkeit <ul style="list-style-type: none"> 1. Tatbestand <ul style="list-style-type: none"> a) Objektiver Tatbestand | <ul style="list-style-type: none"> b) Subjektiver Tatbestand c) Kausalzusammenhang 2. Rechtsfolge <ul style="list-style-type: none"> a) Ermessen b) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz IV. Fazit |
|---|--|

Zu den gemeinhin wenig bekannten, in ihrer Eingriffsintensität für den Betroffenen gleichwohl deutlich spürbaren außersteuerrechtlichen Konsequenzen der Nicht-Zahlung einer bestehenden Steuerschuld gehört – bei Hinzutreten weiterer Voraussetzungen – die der Verwaltung sodann eröffnete Möglichkeit der Passentziehung wegen Steuerschuldnerfluchtgefahr. Die insoweit im Schrifttum bislang auszumachende Lücke einer vertieften systematischen Aufbereitung namentlich der diesbezüglichen materiellen Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen sucht der vorliegende Beitrag nicht nur zu schließen, sondern will zugleich die unionsrechtlichen Limitationen des Gebrauchmachens von diesem nationalrechtlichen Instrument aufzeigen.

Under German law, one's passport can be revoked if – inter alia – its holder intends to evade his tax obligations. In this article, the author argues that, in general, such revocation infringes the respective citizen's right to free movement within the territory of the Member States set forth by Art. 21(1) TFEU. In his opinion, the minimum threshold required by German courts for upholding such an administrative act (as has been the case with tax obligations as low as 20.500 Euro) disregards the ECJ's Aladzhov-ruling.

I. Einführung

Gem. § 1 Abs. 1 S. 1 PassG sind Deutsche i.S.d. Art. 116 Abs. 1 GG, die aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes aus- oder in ihn einreisen, verpflichtet, einen gültigen Pass i.S.v. § 1 Abs. 2 PassG (v.a. Reisepass) mitzuführen und sich damit über ihre Person auszuweisen, wobei nach dem auf § 2 Abs. 1 Nr. 2 PassG gestützten § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassV Personalausweise als Passersatz für Deutsche zugelassen sind. Diese gesetzliche Passpflicht besteht auch nach der grundsätzlichen Abschaffung der tatsächlichen Kontrollen an den Schengen-Binnengrenzen weiterhin fort, vgl. Art. 23 lit. c) des Schengener Grenzkodex¹.

Der Pass wird gem. § 6 Abs. 1 S. 1 PassG auf Antrag ausgestellt, d.h. ein entsprechender (begünstigender) Verwaltungsakt erlassen.² Liegt keiner der in § 7 Abs. 1 PassG abschließend³ genannten Gründe für eine Passversagung vor, so besteht angesichts der grundrechtlich gewährleisteten Ausreisefreiheit ein Rechtsanspruch auf die Ausstellung des Passes.⁴ Ist diese erfolgt, so kann der Pass dem Inhaber gem. § 8 PassG nachfol-

gend gleichwohl dann wieder entzogen werden (belastender Verwaltungsakt⁵), wenn Tatsachen bekannt werden, die nach § 7 Abs. 1 PassG eine anfängliche Passversagung rechtfertigen würden.

Die für die polizeiliche Kontrolle des grenzüberschreitenden Verkehrs zuständigen Behörden haben gem. § 10 Abs. 1 S. 1 PassG einem Deutschen, dem nach § 8 PassG ein Pass entzogen worden ist, die Ausreise in das Ausland grundsätzlich zu untersagen. Unabhängig davon wird, wer als Deutscher i.S.d. Art. 116 Abs. 1 GG vorsätzlich (§ 15 StGB) aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes über eine Auslandsgrenze ausreist, obwohl ihm ein Pass vollziehbar entzogen worden ist, nach § 24 Abs. 1 Nr. 1 PassG mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft. Wer diese Handlung fahrlässig begeht, handelt nach § 25 Abs. 1 PassG ordnungswidrig.

Führt die (vollziehbare) Passentziehung aufgrund des Vorstehenden faktisch mithin zu einem Festhalten der von ihr betroffenen Person im Inland bzw. zwingt diese zur Rückkehr in dieses,⁶ so sollen nachfolgend die

* Prof. Dr. Mike Wienbracke, LL.M. (Edinburgh) ist Professor für Öffentliches Recht, insbesondere Staats- und Verwaltungsrecht sowie Europarecht am Fachbereich Wirtschaftsrecht der Westfälischen Hochschule Gelsenkirchen Bocholt Recklinghausen. Zudem ist er Dozent an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management.

1 Verordnung (EU) 2016/399 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.3.2016 über einen Gemeinschaftskodex für das Überschreiten der Grenzen durch Personen (ABl. Nr. L 77, 1).

2 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg, NJW 2008, 313.

3 Breucker, Transnationale polizeiliche Gewaltprävention, 2003, 150; Hornung, in: ders./Möller, PassG/PAuswG, 2011, § 7 PassG Rn. 7.

4 BVerfGE 6, 32 (42); BVerwGE 3, 130 (132); 3, 171 (174); BVerwG, DÖV 1969, 74; dass., NJW 1971, 820; VGH Mannheim, RIW 1979, 422 (423).

5 Süßmuth/Koch, Pass- und Personalausweisrecht, Stand: 4. Erg.-Lfg. 1/2010, § 8 PassG Rn. 3.

6 Vgl. BVerwG, NVwZ 1990, 369 (370); VGH München, BayVBl. 1996, 50 (52); Bergmann/Korioth, Deutsches Staatsangehörigkeits- und Passrecht, 2. Halbband: Paßrecht, 1990,

im jüngeren Schrifttum bislang nicht vertieft behandelten Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen einer speziell nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG wegen Sich-Entziehen-Wollens seiner steuerlichen Verpflichtungen angeordneten Passentziehung näher betrachtet werden.

II. Ermächtigungsgrundlage

Als belastender Verwaltungsakt (s.o. I.) ist eine auf die – nach dem Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes zwingend notwendige – parlamentsgesetzliche Ermächtigungsgrundlage des § 8 i.V.m. § 7 Nr. 4 Var. 1 PassG⁷ gestützte Passentziehung nur dann rechtmäßig, wenn diese Vorschriften wirksam (s.u. II.1.) und anwendbar (s.u. II.2.) sind und neben den hier nicht thematisierten formellen Voraussetzungen⁸ die materiellen Anforderungen für die Anordnung dieser Maßnahme im konkreten Fall erfüllt sind (s.u. III.).⁹

1. Verfassungskonformität

Bereits in seinem *Elfes-Urteil*¹⁰ hat das BVerfG das gesamte Passgesetz¹¹ ausdrücklich als Bestandteil der „verfassungsmäßigen Ordnung“ i.S.v. Art. 2 Abs. 1 GG anerkannt. Nur innerhalb der Schranken des darin normierten einfachen Gesetzesvorbehalts werde die Ausreisefreiheit, ebenso wie die Reisefreiheit im Ausland,¹² als Ausfluss der allgemeinen Handlungsfreiheit von diesem Grundrecht gewährleistet – und nicht etwa von dem unter einem qualifizierten Gesetzesvorbehalt (Art. 11 Abs. 2 GG) stehenden Art. 11 Abs. 1 GG.¹³ Demgemäß wird denn auch die Verfassungsmäßigkeit speziell von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 und § 8 PassG gemeinhin ohne weiteres bejaht.¹⁴

2. Europarechtskonformität

Wenngleich auch insoweit, als im konkreten Fall weder aufgrund von EU-Sekundärrecht noch nach Maßgabe

von Art. 45, Art. 49 oder Art. 56 AEUV ein Freizügigkeitsrecht innerhalb der EU bestehen sollte, „[j]eder Unionsbürger“ zumindest nach der Auffangnorm des Art. 21 Abs. 1 AEUV¹⁵ „das Recht [hat], sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten [...] frei zu bewegen und aufzuhalten“ und hierzu namentlich das Recht gehört, seinen Herkunftsmitgliedstaat zwecks Begehens in einen anderen Mitgliedstaat zu verlassen,¹⁶ so bestehen diese Rechte nach dem ausdrücklichen Vertragstext doch nur „vorbehaltlich der in den Verträgen“, d.h. dem EUV und dem AEUV (s. Art. 1 Abs. 2 S. 2 AEUV), „und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen“ – wie etwa denjenigen zum Schutz der „öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit“ (s. Art. 45 Abs. 3, Art. 52 Abs. 1, ggf. i.V.m. Art. 62 AEUV; Art. 27 Abs. 1 S. 1 der Freizügigkeits-Richtlinie¹⁷)¹⁸ oder ganz allgemein den (ungeschriebenen) „zwingenden Gründen des Allgemeininteresses“ i.S.d. EuGH-Rechtsprechung^{19,20}

Speziell in Bezug auf eine mitgliedstaatliche Rechtsvorschrift, der zufolge die Verwaltungsbehörde einem eigenen Staatsangehörigen verbieten darf, diesen Staat zu verlassen, weil eine Abgabenschuld der Gesellschaft, zu deren Geschäftsführern er gehört, nicht beglichen wurde, hat der EuGH in materiell-rechtlicher Hinsicht²¹ in seiner *Aladzhev*-Entscheidung²² entschieden, dass die Nichtbeitreibung von Abgabenerfordernissen die vorgenannten Erfordernisse der „öffentlichen Ordnung“ zwar durchaus betreffen „kann“. In Anbetracht der o.g. unionsrechtlichen Vorschriften über die Freizügigkeit der Unionsbürger sei dies letztlich aber nur dann der Fall, wenn die betreffende Maßnahme dazu dient, unter bestimmten außergewöhnlichen Umständen, die sich u.a. aus der Art oder der Höhe dieser Schuld ergeben könnten, einer tatsächlichen, gegenwärtigen und erheblichen Gefahr, die ein Grundinteresse der Gesellschaft berührt, zu begegnen; ob Letzteres allein schon deshalb der Fall ist, weil es unmöglich ist, die betreffende Schuld beizutreiben, hat der EuGH im vorerwähnten Urteil dahinstehen lassen.

Rn. 42; *Rossi*, AÖR 127 (2002), 612 (613 f., 625 f.).

7 Als spezialgesetzliche Vorschriften verdrängen diese beiden Vorschriften nach dem *lex specialis*-Grundsatz allgemeine Regelungen wie etwa diejenige des § 49 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 (L-)VwVfG NRW, vgl. OVG NRW v. 9.4.2003 – 19 B 2313/02, BeckRS 2015, 51049.

8 Dazu siehe *Wienbracke*, Formelle Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen der Passentziehung nach § 8 PassG, zur Veröffentlichung angenommen in VR.

9 Vgl. etwa *Wienbracke*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 13 ff., 124 m.w.N.

10 BVerfGE 6, 32 (36, 38, 42).

11 Vom 4.3.1952. Die hier behandelten §§ 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1, 8 PassG sind mit dessen §§ 7 Abs. 1 lit. c), 8 nahezu wortgleich und stimmen inhaltlich in den wesentlichen Punkten mit diesen überein.

12 OVG Berlin-Brandenburg v. 2.10.2014 – OVG 5 B 9.13, Rn. 23, juris.

13 BVerfGE 6, 32 (41 f.), bestätigt durch BVerfGE 72, 200 (245). Ebenso BVerwG, DÖV 1969, 74 entgegen BVerwGE 3, 130 (133). Nachweise zur a.A. im Schrifttum bei *Winkler/Schadtke*, JZ 2016, 764 (766 f.). Ferner s. BVerfGE 94, 166 (198) zu Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG.

14 S. v.a. VGH Mannheim, FN 4, 423; dass., NJW 1990, 660 (662); OVG Berlin-Brandenburg, FN 12, Rn. 22 f.

15 Auf die vorliegend einschlägigen Bestimmungen der EU-GrCh kann an dieser Stelle aus Platzgründen ebenso wenig eingegangen werden wie auf diejenigen der EMRK. Entsprechendes gilt für das EU-Sekundärrecht.

16 EuGH, EuZW 2012, 72 (73) – *Gaydarov*; dass., NVwZ 2013, 273 (274) – *Byankov*. Vgl. auch *Eichenhofer*, ZAR 2013, 135 (137).

17 Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (ABl. Nr. L 158, 77).

18 EuGH, EuZW 2008, 644 (645) – *Jipa*.

19 EuGH, NJW 1996, 579 (581) – *Gebhard*.

20 Vgl. EuGH, BeckRS 2004, 78097 (Rn. 32) – *Zhu und Chen*; dass., EuZW 2006, 500 (503) – *De Cuyper*.

21 In der hier nicht weiter thematisierten verfahrensrechtlichen Hinsicht darf nach EuGH, NVwZ 2013, 273 (274) – *Byankov* m.w.N., eine schon seit Längerem andauernde, ursprünglich rechtmäßige passbeschränkende Maßnahme nur dann weiter aufrechterhalten werden, wenn ihre fortwährende Rechtfertigung von der Passbehörde unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls in regelmäßigen zeitlichen Abständen überprüft wird.

22 EuGH, EuZW 2012, 75 – *Aladzhev*.

Zudem dürfe das mit ihr angestrebte Ziel nicht nur wirtschaftlichen Zwecken dienen.

Des Weiteren wies der EuGH darin auf Art. 27 Abs. 2 S. 1 der Freizügigkeits-Richtlinie hin, wonach „bei Maßnahmen aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit [...] der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren [ist] und [...] ausschließlich das persönliche Verhalten des Betroffenen ausschlaggebend sein“ darf. Daraus folgerte der EuGH, dass eine nationale Rechtsvorschrift, die automatisch, d.h. allein auf Grund des Bestehens einer Abgabenschuld und ohne Berücksichtigung des persönlichen Verhaltens des Betroffenen, zu einem Verbot des Verlassens des jeweiligen Hoheitsgebiets führt, den Anforderungen des Unionsrechts nicht genügt.²³ Vielmehr dürfe ein Ausreiseverbot gerade nicht ausschließlich auf das Bestehen einer Abgabenschuld gestützt werden, ohne dass zuvor eine spezifische Beurteilung des persönlichen Verhaltens des Betroffenen stattgefunden hätte und auf irgendeine von ihm ausgehende Gefahr für die öffentliche Ordnung Bezug genommen worden wäre. M.a.W.: Notwendige Voraussetzung für die Unionsrechtskonformität der der Verhängung eines Ausreiseverbots zugrundeliegenden mitgliedstaatlichen Vorschriften ist, dass sie eine Verpflichtung der jeweils zuständigen Verwaltungsbehörde erkennen lassen, das persönliche Verhalten des Betroffenen zu berücksichtigen. Dass sie eine solche Berücksichtigung nur nicht ausschließen, d.h. den Behörden lediglich nicht die Möglichkeit nehmen, dieses Verhalten zu berücksichtigen (z.B. weil sie ihr Ermessen bzgl. der Verhängung eines Ausreiseverbots einräumen), reicht dem EuGH zufolge nicht aus und müsse ein zwecks Steuerbeitreibung verhängtes Ausreiseverbot fernerhin dazu geeignet sein, dieses Ziel zu erreichen und dürfe nicht über das hinausgehen, was zu dessen Erreichung erforderlich ist. Letzteres sei jedoch dann nicht der Fall, wenn die Steuerbeitreibung durch andere ebenso wirksame, die Freizügigkeit aber weniger beeinträchtigende Maßnahmen als ein Ausreiseverbot erreicht werden könnte, wie insbesondere diejenigen der nunmehrigen (Beitreibungs-)Richtlinie 2010/24/EU²⁴.

Im Ergebnis darf nach dem Vorstehenden ein Ausreiseverbot wegen Nichtbegleichung einer Abgabenschuld also

1. nur unter bestimmten außergewöhnlichen Umständen, insbesondere deren Höhe, verhängt werden, wenn
2. von dem persönlichen Verhalten des jeweils Betroffenen eine
3. Gefahr für die öffentliche Ordnung ausgeht und
4. die nicht nur wirtschaftlichen Zwecken dienende Verbotsverhängung dazu geeignet, erforderlich und angemessen ist, einer tatsächlichen, gegenwärtigen

und erheblichen Gefahr, die ein Grundinteresse der Gesellschaft berührt, zu begehen.

Wenngleich § 8 PassG mit der Passentziehung nicht unmittelbar das dem vorgenannten EuGH-Urteil zugrundeliegende Ausreiseverbot zum Gegenstand hat, so hat diese Maßnahme aufgrund der einleitend skizzierten Gesamtregelungssystematik des PassG (s.o. I.) für den Passinhaber im Ergebnis doch dieselben Folgen wie ein solches; hierauf zielt die Passbehörde mit der Anordnung einer solchen Regelung gerade ab. Die vier vorerwähnten Kriterien des *Aladzhov*-Urteils sind mithin ebenfalls im vorliegenden Zusammenhang maßstäblich, d.h. § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG ist i.d.S. europarechtskonform auszulegen.²⁵

ad 1.: Nach Lesart der deutschen Verwaltungsgerichte postuliert ebenfalls § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG, auf den § 8 PassG (u.a.) verweist, das Vorliegen von erheblichen Steuerrückständen, d.h. eine Abgabenschuld, deren Nichtbegleichung in Anbetracht ihrer Höhe ggf. einen „außergewöhnlichen Umstand“ i.S.d. EuGH-Rechtsprechung darstellen kann (s.u. III.1.a)bb)), s. aber auch III.2.b)aa(1));

ad 2.: Zudem ist weitere notwendige Voraussetzung für eine passentziehende Maßnahme nach dieser Vorschrift des nationalen Rechts die Existenz eines Steuerfluchtwillens, welcher als subjektives Tatbestandsmerkmal – ebenso wie der fernerhin noch geforderte Kausalzusammenhang – gerade auch am persönlichen Verhalten des Passinhabers festzumachen ist (s.u. III.1.b) und c));

ad 3. und 4.: Mit Blick auf das weitere Erfordernis der vom Einzelnen ausgehenden tatsächlichen, gegenwärtigen und erheblichen Gefahr für ein Grundinteresse der Gesellschaft („öffentliche Ordnung“)²⁶ ist auf den Beschluss des OVG NRW vom 2. Januar 1996 zu verweisen. In diesem hat das Gericht mit Blick speziell auf § 8 PassG ausgeführt, dass „[d]em am Gemeinwohl ausgerichteten Funktionsinteresse des Staates [...] eine grundgesetzlich gesicherte Finanzmacht zugrunde liegt, die sich unter anderem im Steueranspruch des Staates (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 1 AO) widerspiegelt. Es muß im Hinblick auf eine effiziente staatliche Aufgabenerfüllung gewährleistet sein, daß ihre finanzwirtschaftlichen Grundlagen gesichert sind; andernfalls ständen staatstragende verfassungsrechtliche Vorgaben (vgl. Art. 104a Abs. 1 GG) in Frage. Deshalb ist es eine unerläßliche Aufgabe der zuständigen Behörden, für die Erfüllung der Steuerpflicht (§ 33 Abs. 1 AO) Sorge zu tragen. Hierzu dienen die [...] paß- und ausweisrechtlichen Maßnahmen“²⁷ namentlich nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG.

Auch wenn das Gericht damit der Sache nach auf die Funktionsfähigkeit des Staates abgestellt hat,²⁸ diese in der EuGH-Judikatur aber nicht dem *topos* der „öf-

²³ Hierzu s. *GA Mengozzi*, Schlussanträge in der Rs. C-434/10, ECLI:EU:C:2011:547, Rn. 45.

²⁴ 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, 1).

²⁵ Vgl. *Rossi*, FN 6, 620 und 627.

²⁶ Vgl. EuGH, 36/75, Slg. 1975, 1219, Rn. 26/28 – *Rutili*; dass.,

30/77, Slg. 1977, 1999, Rn. 33/35 – *Bouchereau*; dass., C-348/96, Slg. 1999, I-11, Rn. 21 – *Calfa*. Ebenso zur „öffentlichen Sicherheit“ dass., C-54/99, Slg. 2000, I-1335, Rn. 17 – *Église de scientologie*.

²⁷ OVG NRW, DVBl. 1996, 576 (577).

²⁸ Vgl. OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 314; VGH Mannheim, FN 4, 423.

fentlichen Ordnung“, sondern vielmehr demjenigen der „öffentlichen Sicherheit“ zugeordnet wird,²⁹ so ist diese unterschiedliche dogmatische Kategorisierung aufgrund der rechtlichen Gleichrangigkeit dieser beiden Schutzgüter (vgl. Art. 36, 45 Abs. 3, Art. 52 Abs. 1 [ggf. i.V.m. Art. 62] AEUV) für die Frage der Unionsrechtskonformität von (§ 8 i.V.m.) § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG letztlich ohne Belang.³⁰

Anders als die rein wirtschaftliche Ziele verfolgende und damit als Rechtfertigungsgrund im hiesigen Kontext nicht tragfähige Vermeidung der Verringerung des Steueraufkommens (etwa durch die legislatorische Begrenzung von Steuerbegünstigungen auf Inländer)³¹ gehört der von § 8 PassG in Bezug genommene § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG betreffend die behördliche Absicherung bestehender Steueransprüche als Instrument der „Gefahrenabwehr“³² aus Sicht der deutschen Verwaltungsgerichte denn auch „[z]u den Vorschriften zum Schutze der öffentlichen Ordnung und Sicherheit“ i.S.d. EU-Rechts³³ – zumal die Mitgliedstaaten insoweit allgemein über einen gewissen Beurteilungsspielraum verfügen³⁴ und der EuGH im *Aladzhev*-Urteil speziell in Bezug auf die von den öffentlichen Behörden zur Sicherstellung der Beitreibung von Steuerforderungen getroffenen Maßnahmen ausdrücklich klargestellt hat, dass diese nicht grundsätzlich als Maßnahmen angesehen werden können, die ausschließlich zu wirtschaftlichen Zwecken erlassen wurden, da hierdurch die Finanzierung des Handelns des betreffenden Staates nach Maßgabe von Entscheidungen gewährleistet werden soll, die u.a. Ausdruck seiner allgemeinen Wirtschafts- und Sozialpolitik sind. Dass eine Regelung geeignet ist, die Erreichung nicht nur von Zielen eines unionsrechtlich anerkannten Rechtfertigungsgrundes, sondern darüber hinaus auch anderer eventuell verfolgter Ziele wirtschaftlicher Art zu ermöglichen, schließt die Berufung auf diesen Rechtfertigungsgrund nicht aus.³⁵

Da letztlich ebenfalls im Rahmen von § 7 und § 8 PassG der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren ist (s.u. III.2.b)), werden diese beiden Bestimmungen des nationalen Rechts verbreitet als mit Art. 21 Abs. 1 AEUV in Einklang stehend erachtet.³⁶

III. Materielle Rechtmäßigkeit

1. Tatbestand

In materieller Hinsicht ist Voraussetzung für die Passentziehung gem. § 8 PassG, dass Tatsachen bekannt werden, die nach § 7 Abs. 1 PassG die Passversagung rechtfertigen würden. Gem. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG ist dies dann der Fall, wenn bestimmte Tatsachen die Annahme begründen, dass der Passinhaber sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen will.

Als Ausnahme vom grundsätzlich bestehenden Anspruch auf Passerteilung bzw. -innehabung (s.o. I.) ist diese Vorschrift nach allgemeiner juristischer Methodik eng auszulegen (*singularia non sunt extendenda*).³⁷ Ob die in ihr genannten Voraussetzungen im konkreten Fall vorliegen, ist gerichtlich wegen Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG uneingeschränkt überprüfbar,³⁸ d.h. die Passbehörde verfügt im vorliegenden Zusammenhang über keinen Beurteilungsspielraum.

a) Objektiver Tatbestand

In objektiver Hinsicht setzt eine Passentziehung nach dem Vorstehenden voraus, dass „steuerliche Verpflichtungen“ des Passinhabers bestehen.

aa) Vollziehbarer, nicht offensichtlich rechtswidriger Steuerbescheid

Für die Bejahung dieses Tatbestandsmerkmals ist es nach ständiger Rechtsprechung zunächst erforderlich, dass ein vollziehbarer³⁹ und nicht offensichtlich⁴⁰ rechtswidriger Steuerbescheid ergangen ist,⁴¹ d.h. eine sich aus diesem ergebende Steuerschuld existiert.⁴²

„Steuerbescheid“ ist ein Verwaltungsakt i.S.v. § 118 AO (vgl. § 155 Abs. 1 S. 2 AO), der eine „steuerliche Verpflichtung“ i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG des Passinhabers zum Gegenstand hat, d.h. mit dem eine Behörde (§ 6 Abs. 1 AO) diesem gegenüber einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.v. § 37 Abs. 1 AO geltend macht.

Auf die Bestandskraft des Steuerbescheids kommt es nicht an; ebenso wenig auf die rechtskräftige Feststellung der Steuerschuld.⁴³ Dem ist im Ergebnis zuzustim-

29 EuGH, 72/83, Slg 1984, 2727, Rn. 33 ff. – *Campus Oil*; dass., C-483/99, Slg. 2002, I-4781, Rn. 46 f. – *Kommission/Frankreich*; dass., C-503/99, Slg 2002, I-4809, Rn. 46 f. – *Kommission/Belgien*; dass., C-463/00, Slg. 2003, I-4581, Rn. 71 – *Kommission/Spanien*; dass., C-326/07, Slg 2009, I-2291, Rn. 69 – *Kommission/Italien*.

30 Zu den sich hieraus für die Rechtsanwendung im Einzelfall ergebenden Konsequenzen s.u. III.2.b)aa)(1).

31 Hierzu s. *Wienbracke*, Jura 2008, 929 (936); *ders.*, EWS 2012, 176 (180 ff.), jeweils m.w.N.

32 BVerwG DÖV 1969, 74 (75); VGH Mannheim NVwZ-RR 1996, 420 (421).

33 OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 313 f.

34 Hierzu vgl. *Wienbracke*, GewArch 2016, 66 (67).

35 GA Mengozzi, FN 23, Rn. 35. Vgl. auch *Streinz*, JuS 2012, 660 (662).

36 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 313 f.; A. *Schwerdtfeger*, EuZW 2012, 56 (58 f.).

37 Vgl. OVG NRW, NJW 1981, 838 (839).

38 OVG NRW, FN 37, 839; VGH München, FN 6, 51.

39 Mitunter wird in der Rspr. stattdessen auf die „Vollstreckbarkeit“ abgestellt, so etwa OVG NRW, FN 27. S. aber § 251 Abs. 1 S. 1 AO und vgl. unten im Text zu FN 45.

40 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg v. 7.11.2011 – OVG 5 N 31.08 –, Rn. 6 f., juris; dass. v. 28.2.2006 – OVG 5 S 52.05, Rn. 8, juris; dass. v. 9.5.2016 – OVG 5 N 27.14 – Rn. 5 a.E., juris.

41 VGH Mannheim, FN 14, 661; VGH München, FN 6, 51; OVG NRW, FN 27; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2; OVG Sachsen-Anhalt v. 25.3.2009 – 3 M 531/08, Rn. 4, juris; OVG Bremen, NordÖR 2013, 217.

42 *Friauf*, in: FS Schwinge, 1973, S. 247 (254).

43 VGH Mannheim, FN 14, 661; OVG NRW, FN 27; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2; OVG Bremen, FN 41. Auch muss dem Entstehen der steuerlichen Verpflichtungen keinesfalls etwa eine (Steuer-)Straftat (Steuerhinterziehung, § 370 AO) zugrundeliegen (dazu vgl. vielmehr § 7 Abs. 1 Nr. 2 PassG), siehe OVG NRW, Beschluss vom 13.2.2002, 19 A 1918/01, Rn. 8 ff., juris. Die bloße Nichtzahlung einer Steuer unterfällt nicht § 370 AO, s. BGH, wistra 1997, 302.

men. Denn als Verwaltungsakt (§ 155 Abs. 1 S. 2 AO) entfaltet jeder nach § 122 Abs. 1 AO durch die Finanzbehörden bekannt gegebene Steuerbescheid Tatbestandswirkung.⁴⁴ Solange und soweit dieser wirksam, d.h. nicht widerrufen, zurückgenommen, anderweitig aufgehoben, durch Zeitablauf oder auf sonstige Weise erledigt, ist (§ 124 Abs. 2 AO) und seine Vollziehung⁴⁵ nicht ausgesetzt oder durch Einlegung eines Rechtsbehelfs mit aufschiebender Wirkung gehemmt ist (Suspensiveffekt, vgl. § 361 AO bzw. § 69 FGO), haben namentlich auch alle übrigen Behörden sowie die nicht zur Entscheidung über ihn berufenen Gerichte den „Tatbestand“ seiner Existenz sowie die in ihm getroffene „Regelung“ i.S.v. § 118 S. 1 AO (Tenor) zu beachten⁴⁶ – und zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob der betreffende Steuerbescheid rechtmäßig oder rechtswidrig ist.⁴⁷ Die Tatbestandswirkung ist nämlich Folge der im Grundsatz rechtmäßigkeitsunabhängigen Wirksamkeit eines jeden Verwaltungsakts.⁴⁸ Einer besonderen gesetzlichen Regelung bedarf es hierfür nicht.⁴⁹ Nur ganz ausnahmsweise, v.a. wenn der betreffende (Steuer-)Verwaltungsakt an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO), ist dieser nichtig (ferner s. § 125 Abs. 2 AO) und kann dann mangels Wirksamkeit (§ 124 Abs. 3 AO) keine Tatbestandswirkung entfalten.⁵⁰ Sofern dies jedoch nicht der Fall ist, kommt folglich auch einem (schlicht) rechtswidrigen Steuerbescheid Tatbestandswirkung zu.⁵¹ Seine Rechtmäßigkeit muss und darf dann von anderen Behörden und Gerichten an sich nicht geprüft werden.⁵²

Die in der ständigen Rechtsprechung speziell zu § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG gleichwohl vorzufindende o.g. Einschränkung, dass der betreffende Steuerbescheid „nicht offensichtlich rechtswidrig“ sein darf, ist allerdings wohl gerade nicht i.S.d. allgemeinen Nichtigkeitsvorschrift des § 125 Abs. 1 AO zu verstehen, fehlt es in den entsprechenden Entscheidungen doch an einer Bezugnahme auf den darin neben der „Offensichtlichkeit“ zusätzlich noch vorausgesetzten „besonders schwerwiegenden Fehler“. Vielmehr dürfte in diesen Judikaten die „unter verfassungsrechtlichem Blickwinkel“ gerade auch in Bezug auf Steuerverwaltungsakte diskutierte partielle Aufweichung des strikten Dogmas der prinzipiell rechtmäßigkeitsunabhängigen Tatbestandswirkung von solchen Verwaltungsakten zum Ausdruck kommen, welche Verhaltenspflichten

begründen, an deren Verletzung das Gesetz bestimmte Sanktionen knüpft.⁵³

bb) Erheblichkeit der Steuerrückstände

§ 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG qualifiziert das Merkmal der „steuerlichen Verpflichtungen“ nicht näher. Insbesondere enthält der Wortlaut dieser Vorschrift keine expliziten Vorgaben betreffend eine etwaige Mindesthöhe der jeweils ausstehenden Steuerschuld. Gleichwohl sei der Rechtsprechung zufolge weitere notwendige Voraussetzung für die Bejahung des objektiven Tatbestands von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG, dass die bestehenden Steuerrückstände „erheblich“ sind.⁵⁴ Die Spannweite der Beträge, bei denen diese Erheblichkeitsschwelle im jeweiligen Fall auch von der Rechtsprechung als überschritten angesehen wurde, erstreckt sich – soweit ersichtlich – von Beträgen i.H.v. 20.499,39 Euro⁵⁵ bis hin zu 17 Mio. Euro⁵⁶. Ist die Mindestschwelle überschritten, kommt es nicht darauf an, dass die exakte Höhe der Steuerschulden im Übrigen ggf. umstritten ist.⁵⁷

Auch diese Restriktion des objektiven Tatbestands von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG ist letztlich wiederum auf das nationale Verfassungsrecht zurückzuführen (zum EU-Recht vgl.o. II.2.), das generell eine restriktive Interpretation dieser Vorschrift gebietet (vgl.o. III.1.). Der aus diesem folgende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz postuliert u.a. die Angemessenheit der jeweiligen Maßnahme,⁵⁸ hier also des durch die Entziehung des Passes nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG bewirkten Eingriffs in das Grundrecht seines Inhabers aus Art. 2 Abs. 1 GG. Wenngleich derartige Überlegungen bei entsprechendem Anlass an sich erst im Rahmen der Prüfung der Rechtsfolgenseite der Ermächtigungsgrundlage anzustellen wären (s.u. III.2.b)dd))⁵⁹ – die jeweilige Passentziehung darf sich mit Blick auf die Höhe der Steuerschulden des betreffenden Passinhabers nicht als unverhältnismäßig i.e.S. darstellen –, so begegnet es in der Sache doch gleichwohl keinen Bedenken, eine allein mit Blick auf geringfügige Steuerrückstände angeordnete Passentziehung nicht erst wegen Verstoßes gegen den auch insoweit zu wahrenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als rechtswidrig zu klassifizieren, sondern dieses Verdikt bereits mit einer aus systematischen Gründen (verfassungskonforme Auslegung⁶⁰) erfolgenden entsprechenden Reduktion von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG auf Tatbestandsseite zu begründen.

44 Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 46 (48); 2008, 134 (135 f.) und s. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: 122. Erg.-Lfg. Jan. 2010, § 124 AO Rn. 4.

45 Zur Terminologie s.o. FN 39.

46 BFH, BStBl. II 1989, 76 (77); 1995, 4 (6); P. Kirchhof, NJW 1985, 2977 (2983); Müller-Franken, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 208. Erg.-Lfg. Juni 2010, § 124 AO Rn. 56 f.; Fritsch, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 124 Rn. 3.

47 BFH, BFH/NV 1993, 399; Güroff, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: 112. Erg.-Lfg. Nov. 2014, § 124 AO Rn. 1, 12; Müller-Franken, FN 46, § 124 AO Rn. 59.

48 Wienbracke, FN 9, Rn. 251, 253 und 291 m.w.N.

49 BVerwGE 60, 111 (117).

50 Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 76 (77).

51 Müller-Franken, FN 46, § 124 AO Rn. 59.

52 BGH, NJW-RR 2006, 913 (914).

53 Vgl. Sachs, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl. 2014, § 43 Rn. 146 ff.

54 VGH Mannheim, FN 14; OVG NRW, FN 27; OVG Lüneburg, NJW 2009, 1988; OVG Berlin-Brandenburg v. 7.11.2011 – OVG 5 N 31.08, Rn. 10, juris.

55 VG Potsdam v. 15.2.2005 – 3 L 35/05, BeckRS 2005, 2392. Ferner siehe etwa OVG Berlin-Brandenburg v. 11.8.2003 – OVG 5 S 25.03, zitiert nach VG Berlin, v. 9.2.2005 – 23 A 80.03, Rn. 14, juris: 30.677,51 Euro (60.000,00 DM).

56 OVG Berlin-Brandenburg v. 28.2.2006 – OVG 5 S 52.05, Rn. 8, juris.

57 Vgl. VGH München, FN 6, 51.

58 S. Wienbracke, ZJS 2013, 148 (152 ff.) m.w.N.

59 Vgl. Wienbracke, FN 9, Rn. 245, 248 m.w.N.

60 Vgl. Wienbracke, Juristische Methodenlehre, 2013, Rn. 166, 213 m.w.N.

cc) Maßgeblicher Zeitpunkt

Abweichend von dem Grundsatz, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts der Zeitpunkt der letzten behördlichen Entscheidung maßgeblich ist (Erlass des Ausgangs-Verwaltungsakts bzw. des Widerspruchsbescheids, vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 1 VwGO),⁶¹ ist im vorliegenden Zusammenhang des § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG im Streitfall richtigerweise auf die Sach- und Rechtslage im späteren Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung über die im konkreten Fall erfolgte Passentziehung abzustellen.⁶² Denn bei dieser handelt es sich als *actus contrarius* zur ursprünglichen Erteilung des Reisepasses ebenfalls um einen Verwaltungsakt mit Dauerwirkung,⁶³ d.h. einen solchen, der einen fortwährenden Regelungsgehalt hat und dessen Rechtsgrundlage es verlangt, dass ihre tatbestandlichen Voraussetzungen während des gesamten Wirkungszeitraums der Regelung vorliegen.⁶⁴

Eine andere Bewertung ist auch nicht etwa wegen § 7 Abs. 2 S. 3 PassG angezeigt, wonach bei Wegfall der Voraussetzungen für die Passbeschränkung auf Antrag ein neuer Pass ausgestellt wird. Denn wengleich auch im Fall eines Dauerverwaltungsakts für die Beurteilung von dessen Rechtmäßigkeit ausnahmsweise dann auf den Zeitpunkt der letzten behördlichen Entscheidung abzustellen ist, wenn das Gesetz eine gesonderte Bestimmung für die Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen vorsieht (so z.B. § 36 Abs. 6 S. 1 GewO),⁶⁵ so enthält § 8 PassG im Hinblick auf die möglichen Gründe für die Entziehung eines Passes doch einen Verweis nur auf § 7 Abs. 1 PassG, nicht aber auch auf § 7 Abs. 2 S. 3 PassG. Folglich ist diese Vorschrift zur *Passversagung* in Bezug auf die vorliegende untersuchte *Passentziehung a priori* nicht anwendbar – auch wenn der aus dem Verfassungsrecht folgende und in § 7 Abs. 2 S. 1 PassG positivierte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ebenfalls im Rahmen von § 8 PassG zu wahren ist (s.u. III.2.b)).

Dies hat zur Folge, dass sich eine im Zeitraum zwischen der behördlichen Anordnung der Passentziehung und der gerichtlichen Entscheidung hierüber möglicherweise eingetretene Änderung insbesondere der Sachlage durchaus auf die Rechtmäßig- bzw. Rechtswidrigkeit der betreffenden Passentziehung auswirken kann.⁶⁶ Folglich reicht es nach hier vertretener Auffassung gerade nicht aus, wenn zwar im Zeitpunkt des Erlasses dieses Verwaltungsakts durch die Passbehörde eine offene – und zumal vollziehbare – „steuerliche Ver-

pflichtung“ i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG noch vorlag, nicht aber mehr in demjenigen der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung über diesen (etwa wegen mittlerweile erfolgter Tilgung der Steuerschuld, Aufhebung des betreffenden Steuerbescheids oder Aussetzung seiner Vollziehung durch die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht – beides jeweils zumindest auf ein Maß unterhalb der Erheblichkeitsschwelle, s.o. III.1.a)bb)).

Verlautbarungen wie die Folgenden sind nach hiesiger Ansicht daher strikt zurückzuweisen: „Maßgeblich ist insoweit [bei § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG – Anm. d. Verf.] der Zeitpunkt der Behördenentscheidung [...]“.⁶⁷ Nur sofern sowohl im Zeitpunkt der (letzten) Behördenentscheidung als auch zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht Steuerschulden in erheblicher Höhe gegeben waren bzw. sind, spielt es m.E. im Ergebnis „keine Rolle, festzulegen, welcher Zeitpunkt für die Feststellung der Höhe der Steuerschulden maßgeblich ist.“⁶⁸

dd) Exkurs: Steuergeheimnis

Um von der Existenz einer offenen „steuerlichen Verpflichtung“ i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG des betreffenden Passinhabers Kenntnis zu erlangen, ist die für die Passentziehung nach § 8 PassG zuständige Passbehörde (§ 19 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 PassG) auf entsprechende Auskünfte angewiesen.⁶⁹ I.d.R. werden diese von derjenigen (Finanz-)Behörde (v.a.: Finanzamt, § 6 Abs. 2 Nr. 5 Var. 3 AO) stammen, welche den „vollziehbaren und nicht offensichtlich rechtswidrigen Steuerbescheid“ (s.o. III.1.a)aa)) erlassen hat, aus dem die „erheblichen Steuerrückstände“ (s.o. III.1.a)bb)) resultieren.⁷⁰ Allerdings handelt es sich bei Letzteren um Verhältnisse eines anderen, die i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO dem betreffenden Amtsträger (§§ 7, 30 Abs. 3 AO) in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen bekannt geworden sind und unterliegen als solche dem Steuergeheimnis des § 30 Abs. 1 AO.⁷¹

Dass die Auskunfterteilung in den Fällen des § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG letztlich gleichwohl rechtmäßig ist, ist unstrittig. Lediglich bezüglich der genauen normativen Herleitung dieses Resultats besteht Uneinigkeit: Wengleich sich die Zulässigkeit⁷² mangels entsprechender ausdrücklicher gesetzlicher Regelung im PassG selbst nicht aus § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ergebe⁷³, es an einer Zustimmung des Betroffenen

61 S. Wienbracke, Verwaltungsprozessrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 443 m.w.N.

62 Vgl. OVG NRW, FN 27, 576 f.; dass., NJW 2016, 518 (519); VGH Mannheim, FN 14. A.A. zu § 7 PassG: BVerwG, FN 6, 369; OVG Berlin-Brandenburg, FN 54, Rn. 7; zu § 8 PassG: dass., FN 12, Rn. 32; VG Ansbach v. 23.2.2017 – AN 5 K 15.01676, Rn. 48 und 55 f., juris.

63 Vgl. Peine, Allgemeines Verwaltungsrecht, 11. Aufl. 2015, Rn. 446.

64 OVG NRW, NJW 2016, 518 (519).

65 Wienbracke, FN 61, Rn. 444 m.w.N.

66 Vgl. Kopp/Schenke, VwGO, 22. Aufl. 2016, § 113 Rn. 43.

67 VG Ansbach, FN 62, Rn. 48 m.w.N.

68 VGH München, FN 7, S. 51.

69 Vgl. OVG NRW, FN 37.

70 Vgl. OVG NRW, FN 37; FG Rheinland-Pfalz v. 29.5.1998 – 3 K 1802/97, Rn. 34, juris; FG Düsseldorf, DStRE 2002,

1280 (1282); BMF, VollstrA, Abschn. 66 Abs. 3; Hornung, FN 3, § 7 PassG Rn. 8 m.w.N. I.d.S. ebenso zu § 35 Abs. 1 S. 1 GewO: BVerwGE 65, 1 (5); BFH, BStBl. II 1987, 545 (549).

71 BFH, FN 70, 547; AEAO § 30 Nr. 1.1.

72 Nach BMF, FN 70 und FinMin NRW, 20.8.2015 – S 0130, FMNR39c400015, Ziff. 3 besteht im Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 4 PassG eine Pflicht des Finanzamts, die zuständige Passbehörde um Passentziehung zu ersuchen („ist“ bzw. „hat“).

73 FG Rheinland-Pfalz, FN 70, Rn. 34; FG Düsseldorf, FN 70, 1282 unter Hinweis u.a. auf § 22 Abs. 2 PassG, wonach die Passbehörden in bestimmten Fällen anderen Behörden auf deren Ersuchen Daten aus dem Passregister übermitteln dürfen; FinMin NRW, FN 72, Ziff. 2 unter Hinweis auf das Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Befugnis zur Offenbarung in § 7 Abs. 1 Nr. 4 PassG.

nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO regelmäßig fehlen wird⁷⁴ und ebenfalls Zweifel an der Charakterisierung des Passentzugsverfahrens als Durchführung eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen i.S.v. § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO geäußert werden⁷⁵, so folge sie doch jedenfalls aus § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO.⁷⁶ Denn die Entziehung des Passes einer Person, welche sich ihren steuerlichen Verpflichtungen entziehen will, diene der für die Aufrechterhaltung der Rechts- und Staatsordnung unverzichtbaren Beschaffung staatlicher Mittel (s.o. II.2.), weshalb für diese Maßnahme ein zwingendes öffentliches Interesse i.S.v. § 30 Abs. 4 Nr. 5 Hs. 1 AO bestehe.⁷⁷ Im Übrigen wird mit dieser Vorschrift ebenfalls die Befugnis der Finanzbehörden begründet, gegenüber den Gewerbebehörden diejenigen Tatsachen mitzuteilen, aus denen sich die Unzuverlässigkeit eines Gewerbetreibenden i.S.v. § 35 Abs. 1 S. 1 GewO ergibt.⁷⁸

b) Subjektiver Tatbestand

Allein der Umstand, dass „steuerliche Verpflichtungen“ des Passinhabers existieren, d.h. die Nichtzahlung der von diesem geschuldeten Steuer, ist noch kein hinreichender Grund für eine Passentziehung gem. § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG.⁷⁹ Vielmehr ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut der letztgenannten Vorschrift zusätzlich zur Erfüllung des objektiven Tatbestands (s.o. III.1.a)) weitere notwendige Bedingung für die behördliche Anordnung dieser Rechtsfolge im Einzelfall, dass der Passinhaber sich in subjektiver Hinsicht seinen steuerlichen Verpflichtungen „entziehen [...] will“. Dies ist dann der Fall, wenn er die Absicht hat, seinen aus dem „vollziehbaren und nicht offensichtlich rechtswidrigen Steuerbescheid“ (s.o. III.1.a)aa)) resultierenden „erheblichen Steuerrückstände“ (s.o. III.1.a)bb)) freiwillig nicht nachzukommen, d.h. aus dem Wege zu gehen, und auch deren Beitreibung durch die inländischen Finanzbehörden (vgl. § 249 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 AO) unmöglich zu machen.⁸⁰

aa) Materielle Beweislast

Die materielle Beweislast für diesen sog. „Steuerfluchtwillen“⁸¹ liegt bei der Passbehörde, die dessen Vorliegen darzutun hat; keinesfalls hingegen obliegt es etwa dem Passinhaber, das Fehlen dieses Willens nachzu-

weisen.⁸² Dieser Nachweis sei der Rechtsprechung zufolge allerdings nicht erst dann erbracht, wenn die Behörde einen i.d.S. ausdrücklich geäußerten Fluchtwillen des Passinhabers unwiderlegbar festgestellt hat.⁸³ Vielmehr reiche es aus, wenn bei lebensnaher Betrachtung der im vorliegenden Zusammenhang maßgeblichen Umstände eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass der Passinhaber sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen will.⁸⁴ Dies wiederum könne sich – letztlich wohl „nur“ – aus Indizien ergeben.⁸⁵ Die bloße Möglichkeit oder gar nur die Vermutung, dass ein Steuerfluchtwillen vorliegt („abstrakte Gefahr“⁸⁶), reiche dagegen ebenso wenig aus wie ein dahingehender Verdacht.⁸⁷

Hiergegen ist nichts zu erinnern. Als gefahrenabwehrrechtliche (s.o. II.2.) – und damit im Übrigen zugleich verschuldensunabhängige⁸⁸ – Vorschriften dienen § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG der Prävention des durch die Entziehung des Passes gerade zu verhindern gesuchten „Absetzens“ seines Inhabers ins Ausland: Ziel der Passentziehung „heute“ ist es, dass sich der Passinhaber „morgen“ nicht über eine Auslandsgrenze begibt und auf diese Weise seinen steuerlichen Verpflichtungen im Inland entzieht. Hierzu knüpfen die beiden vorgenannten Gesetzesbestimmungen tatbestandlich mit dem Steuerfluchtwillen aber nicht nur an eine innere Tatsache aus dem psychisch-seelischen Bereich an, deren Vorliegen generell und regelmäßig nur anhand von entsprechenden äußeren Anhaltspunkten nachweisbar ist.⁸⁹ Vielmehr ist Bezugspunkt dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals zudem auch nicht etwa ein in der Vergangenheit liegender, abgeschlossener und damit feststehender, d.h. verifizierbarer, Vorgang, sondern ein zukünftiges Verhalten, das als solches denknotwendig stets nur mit einer mehr oder weniger großen Wahrscheinlichkeit, nicht jedoch mit letzter Sicherheit, vorhergesagt zu werden vermag. Damit kann auch § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG im subjektiven Tatbestand von der Passbehörde keine eindeutigen Beweise für die tatsächliche Existenz eines Steuerfluchtwillens, sondern lediglich eine dahingehende Prognose, verlangen (*impossibilium nulla est obligatio*).⁹⁰

Für eine derartige „Plausibilisierung“⁹¹ genügt es in Anlehnung an das allgemeine Polizei- und Ordnungsrecht, wenn aus objektiver Sicht *ex ante* eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Existenz des Steuer-

74 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, FN 70, Rn. 35.

75 Diese Frage bejahen FG Rheinland-Pfalz, FN 70, Rn. 36 ff.; FinMin NRW, FN 72, Ziff. 3; Kuntzsch, StW 1999, 190 (196). Zweifelnd hingegen FG Düsseldorf, FN 70, 1282 unter Hinweis auf BFH, FN 70, 547.

76 FG Düsseldorf, FN 70, 1282.

77 FG Düsseldorf, FN 70, 1282 m.w.N.

78 Wienbracke, FN 9, Rn. 122 m.w.N. Im Übrigen vgl. Marcks, in: Landmann/Rohmer, GewO, Stand: 48. EL Juni 2006, § 35 Rn. 54: „Wie das BVerwG in seinem [...] Beschl. v. 14.10.1987 ausgeführt hat, dürfen die Gewerbebehörden Mitteilungen der Finanzbehörden auch dann verwerten, wenn diese Mitteilungen nicht durch § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO gedeckt sind (s. auch Ur. des VGH Bad.-Württ. v. 30.8.1990, GewA 1991, 112)“.

79 Vgl. FinMin NRW, 20.8.2015 – S 0130, FMNR39c400015, vor Ziff. 1.

80 Vgl. VGH Mannheim, FN 14, 661; Hartmann, JbÖR n.F.

17 (1968), 437 (465); Friauf, FN 42, 255.

81 Zutreffend Hartmann, FN 80, 465: „Steuerflucht“ bedeutet vorliegend nur „Steuerschuldnerflucht“.

82 VGH Mannheim, FN 4, 423; OVG NRW, FN 37, 839; OVG Lüneburg, FN 54. Hintergrund ist die Normbegünstigungstheorie, vgl. Wienbracke, Verwaltungsprozessrecht, 1. Aufl. 2009, Rn. 19 m.w.N.

83 VGH Mannheim, FN 4, 423 f.

84 OVG Lüneburg, FN 54, 1989.

85 VGH Mannheim, FN 4, 424; OVG Bremen, FN 41.

86 Bach, wistra 2010, 133 (135).

87 Ziff. 7.0.1 PassVwV.

88 Vgl. Breucker, FN 3, 175.

89 Vgl. Breucker, FN 3, 155, 161.

90 Vgl. OVG Lüneburg, FN 54; OVG NRW, NVwZ-RR 2014, 593 (594); dass., FN 64, 520; Hornung, FN 3, § 7 PassG Rn. 7.

91 VG Ansbach, FN 62, Rn. 53.

fluchtwillens (konkrete Gefahr),⁹² d.h. eine in diese Richtung zeigende „positive Gefahrenprognose“,⁹³ besteht.⁹⁴

bb) Berücksichtigungsfähige Tatsachen

(1) Absolute zeitliche Grenze

Tatsächliche Anhaltspunkte hierfür, d.h. entsprechende gerichtsverwertbare Tatsachen,⁹⁵ lassen sich wiederum namentlich aus dem in der Vergangenheit gezeigten Verhalten des Passinhabers gewinnen.⁹⁶ Zur Rechtfertigung einer Passentziehung muss die Passbehörde somit konkrete, in der Person des Passinhabers liegende Tatsachen anführen können (vgl. auch o. II.2.).⁹⁷ Ob für deren Berücksichtigungsfähigkeit im vorliegenden Zusammenhang eine Grenze in temporärer Hinsicht existiert, ist allerdings streitig. So hat das BVerwG im Hinblick auf den objektiven Tatbestand von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG und den Steuerfluchtwillen verbindenden Kausalzusammenhang (s.u.III.1.c)) ausdrücklich judiziert, dass es insofern „keine zeitlichen Beschränkungen“ gebe.⁹⁸ Demgegenüber wird in der Literatur entsprechend der Rechtslage bei § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassG gefordert, dass die betreffenden Umstände „aus jüngerer Vergangenheit“ stammen müssten.⁹⁹

Dem ist im Ergebnis zuzustimmen. Denn zum einen greifen die rechtlichen Erwägungen, die im Rahmen der letztgenannten Gesetzesbestimmung eine Gefahr von „hinreichender Aktualität“ postulieren – nämlich dass diese „in Ansehung des mit einer Pass[entziehung] bzw. Ausreiseuntersagung verbundenen gravierenden Eingriffs in die grundrechtlich geschützte Ausreisefreiheit zur Wahrung des rechtsstaatlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu fordern“¹⁰⁰ ist –, ebenfalls in Bezug auf § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG Platz. Zum anderen kommt im Rahmen der nach dieser Vorschrift (i.V.m. § 8 PassG) vorzunehmenden Prognose dem Verhalten des Passinhabers, das bereits längere Zeit zurückliegt, tendenziell ein geringeres Gewicht zu als solchem aus jüngerer Zeit.¹⁰¹

Ein Rückgriff auf zeitlich weiter zurückliegende Vorfälle wird hierdurch zwar nicht gänzlich ausgeschlossen. Insbesondere stünde eine starre Grenze – wie beispielweise das Einfließenlassen nur von Vorfällen innerhalb der letzten zwölf Monate – einer sachgerechten einzelfallbezogenen Prognose entgegen, wür-

de sie es doch unmöglich machen, etwaigen individuellen Besonderheiten hinreichend Rechnung zu tragen (z.B. einer erst über Jahre hinweg erfolgten persönlichen Entwicklung des Betroffenen).¹⁰² Dies ändert jedoch nichts daran, dass es für den Regelfall bei dem vorstehenden Grundsatz bleibt, wonach es der Feststellung von Vorfällen (auch) aus jüngerer Zeit bedarf, um einen Steuerfluchtwillen zu begründen.¹⁰³

(2) Zeitliche Relation von „Passentziehungsgrund“ zu „Passausstellung“

Nach Ziff. 8.1 PassVwV komme es „nicht darauf an, ob die Passversagungsgründe bereits vor der Passausstellung bestanden haben oder erst danach eingetreten sind.“ Demgegenüber hat das OVG NRW die Frage, ob diejenigen Tatsachen, welche die Annahme rechtfertigen, dass sich der Passinhaber seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen will, erst nach der Ausstellung des Passes eingetreten sein müssen oder ob die Entziehung des Passes auch auf Tatsachen gestützt werden darf, die schon zuvor bei der Ausstellung des Passes vorgelegen haben, der Passbehörde jedoch erst später bekannt geworden sind, ausdrücklich offen gelassen;¹⁰⁴ *Hornung* bejaht Letzteres.¹⁰⁵ Wusste die Behörde bereits bei der Passausstellung von ihnen und hat den Pass gleichwohl nicht versagt, so sei jedenfalls eine auf solche Tatsachen gestützte spätere Entziehung des Passes nach einer weiteren in der Literatur vertretenen Auffassung unzulässig.¹⁰⁶

Ein Blick in die Gesetzesmaterialien zu § 8 PassG zeigt, dass der Bundesrat eine Änderung des diesbezüglichen Regierungsentwurfs („Ein Paß kann dem Inhaber entzogen werden, wenn Tatsachen bekannt werden, die gemäß § 7 die Versagung der Ausstellung des Passes gerechtfertigt hätten“¹⁰⁷) dahingehend unterbreitet hatte, dass es dort am Schluss statt „gerechtfertigt hätten“ vielmehr heißen solle „rechtfertigen würden“. Zur Begründung wurde angeführt, dass hierdurch „klargestellt“ werde, dass die Entziehung nur dann gerechtfertigt sei, „wenn Versagungsgründe nach der Ausstellung des Passes entstehen. Falls ein bereits bei der Ausstellung des Passes vorliegender Versagungsgrund erst nach der Ausstellung des Passes bekannt wird, soll keine Entziehung erfolgen.“¹⁰⁸ Weil dies von der Bundesregierung jedoch als „zu eng“ erachtet wurde und dieser zufolge ebenfalls solche Versagungsgründe berücksichtigt werden sollten, die zwar vor der Ausstel-

92 Vgl. BVerwGE 45, 51 (57); *Schoch*, in: ders., *Besonderes Verwaltungsrecht*, 15. Aufl. 2013, 186 ff.; *Württemberg*, in: *Ehlers/Fehling/Pünder, Besonderes Verwaltungsrecht*, Band 3, 3. Aufl. 2013, § 69 Rn. 232, 238; *Erbguth/Mann/Schubert*, *Besonderes Verwaltungsrecht*, 12. Aufl. 2015, Rn. 463 ff.

93 So OVG NRW, FN 90, 594.

94 Vgl. *Rossi*, FN 6, 640 und 642.

95 Ziff. 7.0.1 PassVwV.

96 BVerwG, FN 6, 369; OVG Lüneburg, FN 54; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 7.

97 Vgl. *Friauf*, FN 42, 252.

98 BVerwG, Buchholz 402.00 PaßG Nr. 14.

99 *Hornung*, FN 3, § 7 PassG Rn. 28.

100 VGH Mannheim, ESVGH 55, 153 (154 f.).

101 Vgl. *Hornung*, FN 3, § 7 PassG Rn. 28. S. auch FN 21 zum EU-Recht.

102 In einem solchen Fall ist jedoch unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls sorgfältig zu prüfen, ob die herangezogene ältere Tatsache im maßgeblichen Zeitpunkt (s.o. III.1.a)cc) immer noch so schwer wiegt, dass es nach wie vor gerechtfertigt ist, einen Steuerfluchtwillen anzunehmen.

103 Zum Ganzen vgl. VGH Mannheim, FN 99, 154; *Breucker*, FN 3, 160 f.

104 OVG NRW, FN 37. S. auch dessen in FN 140 wiedergegebenen Ausführungen zum Ermessen.

105 *Hornung*, FN 3, § 8 PassG Rn. 1.

106 *Schaffarczyk*, FN 87, Anm. zu § 8 PassG; *Wache*, in: *Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze*, Stand: 207. Erg.-Lfg. März 2016, § 8 PassG Rn. 1.

107 BT-Drs. 1/2509, 3.

108 BT-Drs. 1/2509, 9.

lung eingetreten sind, aber erst danach bekannt werden, hatte sie in ihrer nachfolgenden Stellungnahme vorgeschlagen, beide Formulierungen in alternativer Verknüpfung in den Gesetzestext aufzunehmen („gerechtfertigt hätten oder rechtfertigen würden“).¹⁰⁹ Der Ausschuss für Angelegenheiten der inneren Verwaltung schlug in seinem Bericht über den Entwurf eines „Gesetzes über das Paßwesen“ dem Deutschen Bundestag¹¹⁰ hingegen die letztlich auch Gesetz gewordene¹¹¹ – und noch immer gebliebene – alleinige Formulierung „rechtfertigen würden“ anstelle von „gerechtfertigt hätten“ vor.¹¹²

Aus der Entstehungsgeschichte von § 8 PassG ergibt sich somit in kaum zu übertreffender Deutlichkeit der unzweideutige Wille des Gesetzgebers, dass einzig nach der Ausstellung eines Passes entstehende Versagungsgründe (wie z.B. eben diejenige des § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG) dessen Entziehung zu rechtfertigen vermögen. Diesen Willen hat der Gesetzgeber durch die Wahl der Formulierung „rechtfertigen würden“ anstelle von „gerechtfertigt hätten“ zudem deutlich im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht: Ob der Pass zum jetzigen Zeitpunkt seinem Inhaber aufgrund der nunmehr bekannt gewordenen Tatsachen entzogen werden kann, ist nach § 8 PassG von der Beantwortung der hypothetischen Frage abhängig, ob diese Gründe die Passversagung rechtfertigen würden, wenn jetzt erstmalig über den – tatsächlich bereits in der Vergangenheit beschiedenen – Antrag auf Ausstellung eines Passes zu entscheiden wäre. Hierdurch wird der Rechtsanwender dazu gezwungen, sich in diesen Zeitpunkt zurück zu versetzen und die seitdem stattgefundenen, aktuell in Rede stehenden Vorgänge zu berücksichtigen. Eine Einbeziehung auch von früheren Ereignissen wäre dagegen allein dann zulässig, wenn der vorerwähnte Irrrealis der Vergangenheit („gerechtfertigt hätten“) Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden hätte. Nur in diesem Fall dürfte im Rahmen von § 8 PassG maßgeblich darauf abgestellt werden, ob die bereits im Zeitpunkt der Antragstellung existenten, jedoch erst danach bekannt gewordenen Tatsachen seinerzeit die Passversagung gerechtfertigt hätten, so dass der Pass nunmehr entzogen werden kann. Dagegen hat sich der Deutsche Bundestag nach vorheriger ausdrücklicher Darlegung der mit den verschiedenen Formulierungsvorschlägen verbundenen inhaltlichen Unterschiede aber gerade entschieden.

Die Voraussetzungen, welche das BVerfG¹¹³ an die Berücksichtigung des Willens des Gesetzgebers im Rahmen der Gesetzesauslegung stellt, sind damit erfüllt. Mit diesem aus der Genese von § 8 PassG resultierenden Auslegungsteil(-)ergebnis ist die namentlich in der o.g. Verwaltungsvorschrift enthaltene Norminterpretation nicht vereinbar, besagt Letztere doch das genaue Gegenteil von Ersterem (*contra legem*).

109 BT-Drs. 1/2509, 11.

110 Zum Bundesrat s. Plenarprotokoll vom 12.12.1951, 7471 (B).

111 S. BGBl. I 1952, 290 a.E.

112 BT-Drs. 1/2797, 5.

113 BVerfGE 11, 126 (130).

114 Vgl. BVerwG, FN 6, 369; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2.

(3) Zeitliche Relation von „Entziehungsabsicht“ zu „Steuertatbestandsverwirklichung“

Sind die äußeren Grenzen des durch die vorstehenden Ausführungen *sub* III.1.b)bb)(1) und (2) gezogenen zeitlichen Rahmens von für die Passentziehung berücksichtigungsfähigen Tatsachen gewahrt, so ist es dagegen ohne Bedeutung, in welcher zeitlichen Relation die etwaig festgestellte Entziehungsabsicht zu der der Entstehung der betreffenden Steuerschuld zugrundeliegenden Verwirklichung des jeweiligen Steuertatbestands steht, d.h. ob Ersterer schon vor bzw. bei Letzterem bestand oder erst später hinzutrat.¹¹⁴ Denn insofern ist nicht nur der Wortlaut von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG indifferent. Vielmehr ist die zeitliche Reihenfolge des Eintritts seiner Tatbestandsmerkmale auch mit Blick auf den Telos dieser Bestimmung ohne Relevanz. Die von dieser zu sichern gesuchte Erfüllung der „steuerlichen Verpflichtungen“ (s.u. III.2.a)) ist nämlich in allen drei vorgenannten Konstellationen unabhängig davon gleichermaßen gefährdet, seit wann der Steuerfluchtwillen vorliegt. Im entscheidungserheblichen Zeitpunkt (s.o. III.1.a)cc)) muss er freilich gegeben sein.¹¹⁵

cc) Beurteilungsgrundlage

Allein die Tatsache, dass der Passinhaber (erhebliche) Steuerschulden hat, rechtfertigt nach der obergerichtlichen Rechtsprechung nicht ohne weiteres zugleich die Annahme, dass er sich diesen steuerlichen Verpflichtungen auch entziehen will. Erforderlich sei vielmehr der Nachweis dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals durch die Passbehörde im Einzelfall anhand konkreter Tatsachen aus dem gesamten Verhalten des Passinhabers sowie aus allen sonstigen relevanten Umständen, wobei ein lebensnaher Beurteilungsmaßstab anzulegen sei („Gesamtwürdigung“¹¹⁶).¹¹⁷

Dem ist beizupflichten, auch mit Blick auf die einschlägigen europarechtlichen Vorgaben (s.o. II.2.). Das von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG kumulativ zum objektiven Vorhandensein von „steuerlichen Verpflichtungen“ des Passinhabers *expressis verbis* zusätzlich noch geforderte subjektive Merkmal des Steuerfluchtwillens besäße keine eigenständige Bedeutung, wenn bereits das Vorliegen von Ersteren stets und automatisch die Annahme von Letzterem zur Folge hätte. Wäre es zulässig, auf Subsumtionsebene aus den objektiven Gegebenheiten („Erheblichkeit der Steuerrückstände“, s.o. III.1.a)bb)) ohne weiteres auf einen Steuerfluchtwillen zu schließen, würde dies nicht nur die auf normative Ebene bestehende Eigenständigkeit des letztgenannten Kriteriums nivellieren (s.o. III.1.b)), sondern darüber hinaus in der Praxis jeder Deutsche mit entsprechenden Steuerrückständen Gefahr laufen, das Land nicht mehr verlassen zu dürfen – ein absurdes Resultat.¹¹⁸ Geboten

115 Vgl. VG Koblenz, KKZ 1991, 216 (217). A.A. OVG Berlin-Brandenburg, FN 54, Rn. 11.

116 OVG Bremen, FN 41, 217 f.

117 Zum Ganzen s. VGH Mannheim, FN 4, 423 f.; dass., FN 14, 661; OVG NRW, FN 37, 839; dass., FN 62, 577; VGH München, FN 6, 51; OVG Lüneburg, FN 54, Rn. 5; dass., FN 54; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 7.

118 Vgl. Friauf, FN 42, 256; Hornung, FN 3, § 7 PassG Rn. 25.

ist vielmehr eine eigenständige behördliche Beurteilung der Intention des Passinhabers in Bezug auf die Erfüllung von dessen Steuerschulden, was auch in Einklang mit der Forderung nach einer engen Auslegung von § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG steht (s.o. III.1.).

In deren Rahmen ist die Höhe der jeweiligen Steuerschulden zwar zweifelsohne von Relevanz, aber nur als eines von mehreren Indizien.¹¹⁹ Sofern dessen ungeachtet in Teilen der Rechtsprechung als Anhaltspunkt für die Existenz des Steuerfluchtwillens zuvorderst – mitunter sogar allein (zumindest oberhalb bestimmter Beträge von z.B. umgerechnet 194.290,91 Euro)¹²⁰ – die beträchtliche Höhe der jeweiligen Steuerschuld genannt wird,¹²¹ wird eine derart pauschale Sichtweise, die in Bezug auf das Indiz „Höhe der jeweiligen Steuerschulden“ isoliert auf deren jeweiligen absoluten Betrag rekurriert, ohne diesen insbesondere in Relation zu den individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Passinhabers zu setzen, nach hier vertretener Auffassung zudem auch nicht dem Gebot der Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls gerecht (s.o. II.2.).

Denn bei diesen beiden Kriterien handelt sich im vorliegenden Kontext der Prognose des Willens zur Nichterfüllung einer ausstehenden Zahlungspflicht durchaus um maßgebliche Anhaltspunkte. So dürfte die Geneigtheit, sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen zu wollen, nicht zuletzt danach individuell unterschiedlich ausgeprägt sein, wie schwer die von diesen ausgehende finanzielle Last für den Einzelne wiegt.¹²² So wird beispielsweise eine Steuerschuld i.H.v. 100.000,- Euro von einem gut situierten Einkommensmillionär wohl als deutlich weniger drückend empfunden werden als von einem vermögenslosen Facharbeiter mit einem monatlichen Bruttolohn i.H.v. 2.500,- Euro, der seine zunächst substantielle (steuerschuld begründende) Erbschaft mittlerweile „durchgebracht“ hat.¹²³

Verfügt die dem Untersuchungsgrundsatz des § 24 Abs. 1 S. 1 (L-)VwVfG verpflichtete Passbehörde im konkreten Fall allerdings über keine gesicherten Informationen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Passinhabers – etwa, weil dieser seiner aus § 26 Abs. 2 S. 1 (L-)VwVfG resultierenden Mitwirkungsobliegenheit in Bezug auf die diesbezüglichen, ihm bekannten Tatsachen nicht nachkommt –, so kann sie hieraus m.E. den für ihn vorliegend ungünstigen Schluss ziehen, dass er über kein nennenswertes Einkommen und Vermögen verfügt.¹²⁴ In einem solchen Fall ist damit in Bezug auf das Indiz der „Erheblichkeit der jeweiligen Steuerschuld“ letztlich in der Tat aus-

nahmsweise allein auf deren absolute Höhe abzustellen.

c) Kausalzusammenhang

Ebenso wie im Rahmen beispielsweise von § 7 Abs. 1 Nr. 2 PassG¹²⁵ der Fall postuliert das BVerwG im Anschluss an *Friauf*¹²⁶ auch in Bezug auf § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG, dass kumulativ zu den beiden in dieser Vorschrift ausdrücklich genannten objektiven (s.o. III.1.a)) und subjektiven (s.o. III.1.b)) Tatbestandsmerkmalen fernerhin noch ein Kausalzusammenhang zwischen den steuerlichen Verpflichtungen im Inland und dem angestrebten Aufenthalt im Ausland besteht.¹²⁷ Die Benutzung des Passes zum Auslandsaufenthalt durch dessen Inhaber müsse instrumental sein für die Herbeiführung des von dieser Norm missbilligten Erfolgs des Ausfalls der diesem gegenüber bestehenden Steuerforderung.¹²⁸ Der Passinhaber muss sich gerade „durch ‚Flucht‘ ins Ausland“¹²⁹ seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen bzw. sich dorthin absetzen wollen, „um sich seinen steuerlichen Verpflichtungen zu entziehen“¹³⁰ – was rechtmäßiger Weise eben jeweils nur „mit Hilfe des in Rede stehenden Ausweisdokuments“¹³¹ (namentlich dem Pass) möglich ist (s.o. I.).

Dem ist beizupflichten, ist doch erst bei Vorliegen dieser Voraussetzung der für die Anordnung der Rechtsfolge „Passentziehung“ nach dem Rechtsstaatsprinzip notwendige Nexus (vgl.u. III.2.a)) zu den übrigen Tatbestandsmerkmalen von § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG (s.o. III.1.a) und b)) zu bejahen. M.a.W.: Allein die Existenz sowohl von erheblichen steuerlichen Verpflichtungen als auch das Bestehen eines Steuerfluchtwillens reichen noch nicht aus, um eine Passentziehung nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG zu rechtfertigen. Vielmehr muss zusätzlich zu Ersteren sowie dem Willen des Passinhabers, sich deren Erfüllung überhaupt entziehen zu wollen (dem „Ob“), noch dessen Absicht hinzutreten, dies auf eine ganz spezielle Weise zu tun – nämlich gerade durch Überschreiten einer Auslandsgrenze.¹³² Bei dem i.d.S. zu verstehenden „Kausalzusammenhang“ handelt es sich daher letztlich ebenfalls um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Als voluntatives Element kennzeichnet es die Art und Weise (den Modus, das „Wie“), auf welche der Passinhaber seinen Steuerfluchtwillen zu realisieren gedenkt. Anstelle von „Kausalzusammenhang“ sollte im vorliegenden Zusammenhang daher besser von „Finalzusammenhang“ gesprochen werden.¹³³

War in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „Steuerfluchtwillen“ zu prüfen, ob aus objektiver Sicht anzunehmen ist, dass der Passinhaber seine individuelle

119 OVG Berlin-Brandenburg, FN 2; OVG Sachsen-Anhalt, FN 120, Rn. 7; OVG Lüneburg, FN 54; OVG Bremen, FN 41, 217 f. Mustergültig: VGH Mannheim, FN 4, 423 f.

120 VG Berlin, FN 32, Rn. 14; dass., FN 14, Rn. 22 f.

121 Vgl. OVG NRW, FN 27, 577; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 7; OVG Lüneburg, FN 54; OVG Bremen, FN 41. Jüngst ebenso wieder VG Ansbach, FN 62, Rn. 51.

122 Vgl. BVerwG, NJW 1971, 820 (821).

123 Vgl. zu § 35 Abs. 1 S. 1 GewO BMF, 19.12.2013, IV A 3-S 0130/10/10019, BStBl. I 2014, 19 (Ziff. 2.2.1).

124 Vgl. Wienbracke, FN 9, Rn. 175 m.w.N.

125 Dazu s. BVerwG, FN 121, 280.

126 *Friauf*, FN 42, 257.

127 BVerwG, FN 6, 369; FN 97.

128 *Friauf*, FN 42, 255.

129 OVG Bremen, FN 41.

130 OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 7.

131 OVG NRW, FN 27, 577; OVG Sachsen-Anhalt, FN 120, Rn. 8.

132 Vgl. VG Berlin v. 27.8.2014 – 23 L 410.14, Rn. 24, juris.

133 Gleichwohl soll im Folgenden der im hiesigen Kontext mittlerweile etablierte Begriff des „Kausalzusammenhangs“ Verwendung finden.

Steuerschuld für sich als derart drückend empfindet, dass er diese nicht freiwillig erfüllen und auch ihre zwangsweise Beitreibung durch die Finanzbehörden unmöglich machen will (s.o. III.1.b)), so schließt sich nunmehr *sub specie* „Kausalzusammenhang“ die darauf aufbauende Untersuchung an, ob er dazu speziell das Instrument der „Ausreise“ zu verwenden gedenkt. Dies wiederum ist dann zu bejahen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die den Passinhaber ins Ausland ziehenden „Fliehkräfte“ stärker sind als diejenigen Faktoren, welche ihn bislang im Inland gehalten haben bzw. – sofern er sich bereits im Ausland aufhält – ob die Gründe für einen dortigen Verbleib von höherem Gewicht sind als diejenigen, die ihn womöglich zu einer Rückkehr in die Bundesrepublik bewegen.

Bei diesen aus der (subjektiven) Sicht des jeweiligen Passinhabers für einen Inlandsaufenthalt sprechenden Faktoren kann es sich namentlich um die jeweiligen persönlichen, familiären, beruflichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse handeln, die in ihrer konkreten Zusammenschau („Bündel“) zu einem individuell durchaus unterschiedlichen Intensitätsgrad der Bindung an das Territorium der Bundesrepublik Deutschland führt.¹³⁴

So ist beispielsweise der gesunde, polyglotte 30-jährige Selbständige S ohne nähere Angehörige, der in seiner spärlich möblierten Mietwohnung in Frankfurt a.M. nur zwischen seinen beruflich bedingten Reisen nach Asien und Nordamerika anzutreffen ist, über internationale geschäftliche Kontakte sowie Immobilienbesitz und (substantielle Guthaben-)Konten im Ausland verfügt als hochmobile Person offenkundig weitaus weniger fest im Inland verwurzelt als der auf regelmäßige medizinische Versorgung angewiesene 59-jährige Beamte B, der mit seiner seit Jahrzehnten bei einem ausschließlich auf dem deutschen Markt tätigen Unternehmen als leitende Angestellte beschäftigten Ehefrau und seinen beiden schulpflichtigen Kindern ein abbezahltes Einfamilienhaus in Oberfranken bewohnt, in welchem seine bettlägerige Mutter (81 Jahre) häuslich gepflegt wird und der in seiner Freizeit diverse Ämter und Funktionen in lokalen Vereinen sowie einer politischen Partei ausübt. Selbst wenn die absolute Höhe der jeweiligen Steuerschuld in beiden Fällen (nahezu) gleich sein sollte, so hat diese bei einer Zusammenschau mit allen übrigen, außersteuerlichen Umständen des konkreten Einzelfalls in puncto „Absetzungsmotivation“ im letzten Szenario doch ein relativ höheres Gewicht als im ersten, da S kaum etwas, B hingegen sehr viel, im Inland hält („Inlandsradizierung“) und damit der individuelle Anreiz, zur Entziehung der jeweiligen steuerlichen Verpflichtung sein Leben in Deutschland aufzugeben, in beiden Fällen unterschiedlich stark ausgeprägt sein dürfte.

134 Insoweit dürften teilweise dieselben Kriterien maßgeblich sein wie im Rahmen von § 112 Abs. 2 Nr. 2 StPO („Fluchtgefahr“; dazu s. etwa *Graf*, in: Hannich, Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 7. Aufl. 2013, § 112 Rn. 16 ff.) und von Art. 4 Abs. 2 lit. a) OECD-MA 2010 („Mittelpunkt der Lebensinteressen“; vgl. Ziff. 15 des OECD-Kommentars hierzu).

135 Vgl. OVG NRW, FN 37, 839; OVG Berlin-Brandenburg, FN 12, Rn. 23.

136 *Wienbracke*, FN 60, Rn. 180 m.w.N.

137 Vgl. VG Berlin, FN 32, Rn. 20; *Rossi*, FN 6, 626.

2. Rechtsfolge

a) Ermessen

Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 8 PassG im konkreten Fall erfüllt, d.h. sind in diesem Tatsachen bekannt geworden, welche die Passversagung nach § 7 Abs. 1 (Nr. 4 Var. 1) PassG rechtfertigen würden, so sieht § 8 PassG auf seiner Rechtsfolgenseite vor, dass der Pass dem Inhaber entzogen werden „kann“. Bei der Passentziehung handelt es sich folglich nicht um eine gebundene, sondern vielmehr um eine Ermessensentscheidung der Behörde.¹³⁵

Der Wortlaut von § 8 PassG deutet darauf hin, dass sich dieses Ermessen allein auf das „Ob“ des behördlichen Tätigwerdens im Einzelfall bezieht, wohingegen das sich – im Fall der Ausübung dieses Entschließungsermessens zugunsten eines Tätigwerdens – anschließende „Wie“ durch die in dieser Norm angeordnete Rechtsfolge „Passentziehung“ gesetzlich determiniert zu sein scheint. Weil nach allgemeiner juristischer Methodik eine weitgefasste gesetzliche Rechtsfolgenanordnung allerdings zugleich weniger weit reichende Folgen mit umfasst (*argumentum a maiore ad minus*),¹³⁶ verfügt die Passbehörde im Rahmen von § 8 PassG richtigerweise jedoch ebenfalls über ein gewisses Auswahlermessen. Dieses erstreckt sich darauf, ob die Behörde im Einzelfall die in § 8 PassG ausdrücklich vorgesehene Rechtsfolge „Passentziehung“ oder stattdessen eine Minus-Maßnahme hierzu anordnet (z.B. nachträgliche Beschränkung des Geltungsbereichs oder/und der Gültigkeitsdauer des Passes, vgl. § 7 Abs. 2 S. 1 PassG¹³⁷).¹³⁸

Das der Passbehörde zukommende Ermessen muss diese pflichtgemäß ausüben, d.h. es dürfen im Zusammenhang mit der Ermessensausübung nach § 8 PassG keine Rechtsfehler auftreten, vgl. § 40 (L-)VwVfG. Ob derartige Ermessensfehler vorliegen, gehört nach § 114 S. 1 VwGO mit zum Gegenstand einer etwaigen verwaltungsgerichtlichen Überprüfung der Passentziehung.

Während eine Ermessensüberschreitung insbesondere dann zu bejahen ist, wenn sich die Passentziehung als unverhältnismäßig erweist (s.u. III.2.b)) und eine Ermessensunterschreitung namentlich darauf zurückzuführen sein kann, dass die Behörde irrtümlich annimmt, ihr Ermessen nach § 8 PassG sei hinsichtlich der ihr zur Verfügung stehenden Mittel auf dasjenige der in dieser Vorschrift ausdrücklich genannten „Passentziehung“ beschränkt, d.h. sie die vorstehend aufgezeigte Alternative der Anordnung einer Minus-Maßnahme hierzu verkennt,¹³⁹ so gibt namentlich¹⁴⁰ der Einsatz des Instruments „Passentziehung“ als Druckmittel gegenüber dem steuerschuldenden Passinhaber

138 Vgl. *Breucker*, FN 3, 147 f.; *Süßmuth/Koch*, FN 5, § 8 PassG Rn. 2; *Hornung*, FN 3, § 8 PassG Rn. 3. Ferner siehe Ziff. 7.2.1 PassVwV betreffend die Hinterlegung des Passes bei der zuständigen Passbehörde als ihrerseits ggf. milderes Mittel gegenüber einer Eintragung von passbeschränkenden Maßnahmen.

139 Vgl. VG Berlin, FN 131, Rn. 25.

140 Ferner s. OVG NRW, FN 37, 839: Ermessensfehlergebrauch dadurch, dass die Passbehörde den Pass erst später einzieht, weil sie bei seiner Ausstellung schuldhaft nicht ausreichend ermittelt hat, ob Passversagungsgründe vor-

m.E. Anlass zur Prüfung, ob ein Ermessensfehlergebrauch vorliegt.

Einen derartigen Einsatzzweck gutheiße Verlautbarungen finden sich mitunter sogar in der Rechtsprechung. Dort wird z.T. unverhohlen die Auffassung vertreten, dass es bei der Passentziehung gar nicht um die Sicherung des Zugriffs auf die Person bzw. das Vermögen des steuerschuldenden Passinhabers gehe, d.h. darum, dass die Passbehörde hierdurch den Boden für die Ergreifung entsprechender zwangsweiser Maßnahmen durch die Finanzbehörden lediglich erst bereitet, sondern der Zweck der in § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG vorgesehenen Maßnahme vielmehr darin bestehe (und dies sogar „in erster Linie“), „Druck“ auf den Inhaber des Passes auszuüben mit dem Ziel, dass dieser seine Steuerrückstände „freiwillig“ begleicht.¹⁴¹ M.a.W.: Die nach den vorstehenden Vorschriften angeordnete Passentziehung diene als Instrument der mittelbaren Zwangsausübung unmittelbar der Erfüllung der Steuerpflicht des Passinhabers, d.h. der Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs.¹⁴²

Wie an anderer Stelle¹⁴³ zu einem ähnlichen Verwaltungsgebaren bereits ausgeführt, halten derartige Ausführungen nach hiesiger Auffassung einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand, konkret wegen Verstoßes gegen das aus dem grundgesetzlichen Rechtsstaatsprinzip folgende allgemeine Koppelungsverbot.¹⁴⁴ Dieses untersagt der Verwaltung nämlich auch außerhalb des Anwendungsbereichs positivrechtlicher Spezialregelungen wie etwa § 36 Abs. 3 und § 56 Abs. 1 S. 2 (L-)VwVfG, dass sie „Dinge [...] zusammenführt, die von Haus aus miteinander nichts zu tun haben, denen es also an jedem vorgegebenen inneren Zusammenhang fehlt.“¹⁴⁵ Ein Verstoß gegen das Koppelungsverbot stellt einen Ermessensfehler dar.¹⁴⁶

Bezogen auf den hiesigen Kontext hat *Friauf*¹⁴⁷ schon vor mehr als vier Jahrzehnten in Erinnerung gerufen, dass bereits das Preußische OVG unter der Geltung noch des „alten“ Gesetzes über das Passwesen vom 12. Oktober 1867¹⁴⁸ in ständiger Rechtsprechung judiziert hat, dass die Verwaltung nach diesem nicht dazu berechtigt war, die für die Auswanderung bzw. den Aufenthalt im Ausland erforderlichen Papiere zurückzuhalten, um die Erfüllung von gegenüber den Behörden bestehenden Verbindlichkeit zu erzwingen.

Es ist gleichsam bedauerlich wie erschreckend, dass derart fundamentale rechtsstaatliche Grundfeste nachfolgend augenscheinlich wieder in Vergessenheit geraten sind. Vor diesem Hintergrund sei an dieser Stelle daher nochmals ausdrücklich hervorgehoben: Die Passentziehung ist „kein zusätzliches Erzwingungsmittel

für die Begleichung der Steuerschuld“; bei der Anwendung von § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG geht es „gerade nicht um die Sicherung des unmittelbaren Zugriffs auf das Vermögen.“¹⁴⁹ Vielmehr besteht der Telos dieser Normen einzig darin, den steuerzahlungssäumigen Passinhaber und sein Vermögen im Inland zu halten bzw. zur Rückkehr in dieses zu bewegen und dadurch die Erfüllung seiner Steuerschuld gegenüber der Finanzbehörde zu „fördern“¹⁵⁰, d.h. den staatlichen Steueranspruch – immerhin, zugleich aber auch „nur“ – zu „sichern“,¹⁵¹ damit dieser nachfolgend (!) auch tatsächlich von der hierfür zuständigen Behörde durchgesetzt werden kann.

Zuständig für die sich bei Erreichen dieses (Zwischen-)Ziels typischerweise anschließende Vollstreckung von (Steuer-)Verwaltungsakten mit dem (End-)Ziel der möglichst vollständigen Beitreibung der ausstehenden Steuerforderung (tatsächliche Erfüllung der Steuerpflicht, § 33 Abs. 1 AO¹⁵²) sind jedoch nicht die mehr die Pass-, sondern vielmehr die Finanzbehörden i.S.v. § 6 Abs. 2 AO, wobei Vollstreckungsbehörden u.a. die Finanzämter sind, § 249 Abs. 1 AO. Als Instrumente der mittelbaren Zwangsausübung steht aber selbst diesen nur das Zwangsgeld (§ 329 AO) und die Ersatzzwangshaft (§ 334 AO) zur Verfügung – und das aufgrund der systematischen Stellung im Dritten Abschnitt des Sechsten Teils der AO auch lediglich im Fall der „Vollstreckung wegen anderer als Leistungen als Geldforderungen“. Den im Abschnitt über die Vollstreckung wegen Geldforderungen vorgesehenen persönlichen Sicherheitsarrest kann nach § 326 Abs. 1 AO hingegen allein das Amtsgericht auf Antrag der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde anordnen, wenn er erforderlich ist, um die gefährdete Vollstreckung in das Vermögen des Pflichtigen zu sichern.

Ist die Passentziehung demnach richtigerweise kein legitimes Zwangsmittel zur Steuerbeitreibung und darf sie zudem auch nicht etwa den Charakter einer Strafe für die Nichtzahlung von Steuern haben,¹⁵³ so wäre es daher in Ermangelung des rechtsstaatlich gebotenen inneren Konnex m.E. schlechterdings rechtswidrig, einen Steuerschuldner durch Entziehung seines Reisepasses so lange zu „schikanieren“, bis dieser seiner Zahlungspflicht gegenüber dem Fiskus nachgekommen ist.

b) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Die von der Passbehörde angeordnete Passentziehung greift in das Grundrecht des hiervon betroffenen Passinhabers aus Art. 2 Abs. 1 GG ein. Um verfassungsrechtlich gerechtfertigt zu sein, bedarf dieser Grund-

liegen und deshalb den Pass nicht schon von vornherein versagt hat (vgl.o. III.1.b)bb)(2)).

141 OVG NRW, FN 37, 839; dass., FN 43, Rn. 23; VG Berlin, FN 32, Rn. 19; dass., FN 131, Rn. 25; VG Kassel, HGZ 2007, 63 (65).

142 OVG NRW, FN 27, 577; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 20; FG Rheinland-Pfalz, FN 70, Rn. 41.

143 Vgl. *Wienbracke*, FN 9, Rn. 346 m.w.N.

144 BVerwG, NJW 1980, 1294.

145 BVerwG, FN 143. Ferner s. *Menger*, VerwArch 1973, 203 (205 ff.); *von Mutius*, VerwArch 1974, 201 (212). A.A. etwa *Butzer*, DÖV 2002, 881(882 ff.).

146 *Ule/Laubinger*, Verwaltungsverfahrenrecht, 4. Aufl. 1995, § 55 Rn. 6.

147 *Friauf*, FN 42, 258. Vgl. ferner *Hartmann*, FN 80, 462; *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (210); *Jansen*, VerwArch 1999, 267 (273) sowie zu § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO und § 35 GewO: BFH, FN 70, 548, 550.

148 GBl. des Norddeutschen Bundes 1867, 33.

149 VGH Mannheim, FN 4, 425.

150 BVerwG, FN 6, 370.

151 VGH Mannheim, FN 14, 661.

152 OVG NRW, FN 27, 577.

153 OVG Bremen, FN 41, 218.

rechtseingriff nicht nur einer als solchen verfassungskonformen parlamentsgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage, welche in Gestalt von § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG vorhanden ist (s.o. II.1.).¹⁵⁴ Vielmehr muss ebenfalls die Anwendung dieser Vorschriften im konkret-individuellen Einzelfall durch die Passbehörde den sich aus dem Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit ergebenden Vorgaben, insbesondere¹⁵⁵ dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, genügen, vgl. Art. 1 Abs. 3 GG.¹⁵⁶

Dieser ist aufgrund seiner verfassungskräftigen Verankerung im Rechtsstaatsprinzip bzw. dem Wesen der Grundrechte bei belastenden Maßnahmen im Staat-Bürger-Verhältnis auch ohne positivrechtliche Regelung stets zu wahren.¹⁵⁷ Vorliegend kommt es auf diese Herleitung freilich nicht an, räumt § 8 PassG der Behörde auf der Rechtsfolgenseite doch Ermessen ein, welches sie nach § 40 (L-)VwVfG nicht überschreiten darf. Letzteres wäre aber u.a. gerade dann der Fall, wenn sich die Passentziehung als unverhältnismäßig erweist (s.o. III.2.a)).¹⁵⁸ Auch ohne explizite Inbezugnahme von § 7 Abs. 2 S. 1 PassG durch § 8 PassG ist die Passbehörde daher ebenfalls bei der Anordnung einer Passentziehung an das in der erstgenannten Vorschrift positivierete Übermaßverbot gebunden (s.o. III.1.a)cc)).¹⁵⁹

Zusätzlich zu dem durch die Passentziehung bewirkten Eingriff in das Grundrecht des jeweiligen Passinhabers aus Art. 2 Abs. 1 GG wird durch diese Maßnahme *uno actu* allerdings auch dessen jedenfalls durch Art. 21 Abs. 1 AEUV garantiertes Freizügigkeitsrecht eingeschränkt (s.o. II.2.).¹⁶⁰ Wenngleich dies in rechtmäßiger Weise ebenfalls gemessen am Maßstab dieser primärrechtlichen Bestimmung nur bei Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen darf, so wäre es dennoch zu kurz gegriffen, allein schon ob der terminologischen Identität dieses Prüfungspunkts mit seinem vorerwähnten nationalen Pendant die dort erzielten Resultate unbeschadet auf die unionsrechtliche Ebene zu übertragen. Denn trotz bestehender Parallelen existieren im Detail durchaus Unterschiede zwischen der Verhältnismäßigkeitsprüfung nach deutschem Recht einerseits und derjenigen nach EU-Recht andererseits.¹⁶¹

Wäre danach jede Passentziehung an sich mehrfach¹⁶² auf ihre Verhältnismäßigkeit zu untersuchen (sowohl aus Perspektive von Art. 2 Abs. 1 GG als auch aus derjenigen namentlich von Art. 21 Abs. 1 AEUV), so erweist sich diese vom Ergebnis her betrachtet denkwürdig letztlich nur dann insgesamt als verhältnis-

mäßig, wenn sie die auf der betreffenden Prüfungsstufe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes jeweils strengsten Anforderungen (des nationalen oder des EU-Rechts) erfüllt („Differenzbetrachtung“).

aa) Legitimer Zweck

Sowohl gemessen am Maßstab des Art. 2 Abs. 1 GG als auch anhand von Art. 21 Abs. 1 AEUV kann ein Eingriff in das durch diese Bestimmungen jeweils geschützte Recht nur dann verhältnismäßig sein, wenn der mit dem Eingriff in dieses verfolgte Zweck als solcher in verfassungs- bzw. unionsrechtmäßiger Weise verfolgt werden darf.¹⁶³

(1) Fiskalzweck

Nach in der deutschen Rechtsprechung überwiegend vertretener Auffassung diene die in § 8 PassG geregelte Passentziehung dazu, die Erfüllung der Steuerschuld des jeweiligen Passinhabers gegenüber der Finanzbehörde zu fördern, d.h. den staatlichen Steueranspruch zu sichern.¹⁶⁴ Dieses Ziel wird aus verfassungsrechtlicher Perspektive für legitim erachtet (s.o. II.1. und 2.) und die betragsmäßige Erheblichkeitsschwelle für die Ergreifung einer solchen Maßnahme dementsprechend relativ niedrig angesetzt (vgl.o. III.1.a)bb)).

Demgegenüber reduziert das im Verhältnis zu §§ 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1, 8 PassG höherrangige Freizügigkeitsrecht des Art. 21 Abs. 1 AEUV in seinem räumlichen Anwendungsbereich dieses nach Art. 2 Abs. 1 GG in legitimer Weise verfolgbare Fiskalziel auf solche Fälle, in denen die Passentziehung dazu dient, einer tatsächlichen, gegenwärtigen und erheblichen Gefahr für ein Grundinteresse der Gesellschaft zu begegnen (s.o. II.2.).¹⁶⁵ Diese ungleich engere Voraussetzung des Unionsrechts wird im Hinblick auf das vorgenannte nationale Fiskalziel jedoch letztlich wohl nur dann einmal erfüllt sein, wenn die von der Passbehörde im konkreten Fall mit der Passentziehung zu sichern gesuchte Steuerschuld des betreffenden Passinhabers von einem solchen Ausmaß ist, dass ihre Nichtbeitreibung die staatliche Existenz ernsthaft gefährden würde (vgl.o. II.2.). Dürfte es insofern maßgeblich auf eine Gegenüberstellung der absoluten Höhe der betreffenden Steuerschuld des Einzelnen zu den Gesamteinnahmen derjenigen Gebietskörperschaft ankommen, die nach Art. 106 GG am Ertrag der vom Passinhaber geschuldeten Steuer – ggf. anteilig – berechtigt ist,¹⁶⁶ so scheint es bei Einnahmen des Bundes in Höhe von deutlich

154 Vgl. Wienbracke, FN 9, Rn. 221 ff. m.w.N.

155 Zu Art. 19 Abs. 2 GG vgl. Rossi, FN 6, 617.

156 Vgl. BVerwG, FN 97.

157 Wienbracke, FN 9, Rn. 245 m.w.N.

158 Vgl. OVG NRW, FN 37, 839; dass., FN 16, 577; VGH München, FN 6, 51; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 16; OVG Berlin-Brandenburg, FN 14, Rn. 23 a.E.

159 Rossi, FN 6, 626; Süßmuth/Koch, FN 5, § 8 PassG Rn. 2; Hornung, FN 3, § 8 PassG Rn. 3.

160 Vgl. Rossi, FN 6, 618.

161 Vgl. Ehlers, in: ders., Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 7 Rn. 130; Wienbracke, FN 9, Rn. 245 m.w.N.

162 Die Notwendigkeit einer doppelten Verhältnismäßigkeitsprüfung (nach Unionsrecht und nach deutschem

Recht) erkennen OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 314; OVG Lüneburg, FN 54; OVG Sachsen-Anhalt, FN 41, Rn. 17. Zur EU-GrCh und zur EMRK sowie zum EU-Sekundärrecht s. FN 15.

163 Vgl. Ehlers, FN 160, § 7 Rn. 130; Wienbracke, Einführung in die Grundrechte, 2013, 189 ff., jeweils m.w.N.

164 BVerwG, FN 6, 370; VGH Mannheim, FN 4, 424; dass., FN 14, 661; OVG NRW, FN 41, Rn. 13. Jüngst ebenso VG Ansbach, FN 62, Rn. 58. Zur „Druckausübung“ s.o. III.2.a).

165 Vgl. Rossi, FN 6, 624.

166 Sofern vorliegend aus unionsrechtlicher Perspektive nicht ohnehin stets und ausschließlich auf den Bund, d.h. die Bundesrepublik Deutschland als Mitgliedstaat der EU (Art. 52 Abs. 1 EUV), abzustellen sein sollte.

über 300 Mrd. Euro¹⁶⁷ und beispielsweise des Landes NRW von ca. 66 Mrd. Euro¹⁶⁸ (jeweils bezogen auf das Jahr 2015) allerdings freilich so gut wie ausgeschlossen, dass die von einer einzelnen natürlichen Person geschuldete Steuer i.S.v. Art. 106 Abs. 1 bis 3 GG jemals eine solche Höhe erreicht, dass bei ihrem Ausfall die Funktionsfähigkeit der betreffenden Gebietskörperschaft tatsächlich, gegenwärtig und erheblich i.S.d. EuGH-Rechtsprechung gefährdet wäre (s.o. II.2.). Jedenfalls ist dies selbst bei dem höchsten Betrag, der im vorliegenden Zusammenhang bislang – soweit ersichtlich – in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung Erwähnung gefunden hat (s.o. III.1.a)bb)), bei weitem nicht der Fall.¹⁶⁹ M.a.W.: Was aus Sicht des deutschen Staates Steuerrückstände in „enormer Höhe“ sein mögen, welche den Eingriff in die grundrechtlich geschützte Ausreisefreiheit als verhältnismäßig erscheinen lassen,¹⁷⁰ reicht aus unionsrechtlicher Sicht noch lange nicht aus, um die Beschränkung des korrespondierenden Unionsrechts (s.o. II.2.) zu legitimieren.

Dieses Ergebnis ist letztlich die Konsequenz daraus, dass die vom EuGH im Kontext des Freizügigkeitsrechts des Art. 21 Abs. 1 AEUV geforderte individuelle Betrachtung des persönlichen Verhaltens des jeweiligen Passinhabers „[v]om Einzelfall losgelöste oder auf Generalprävention verweisende Begründungen“ (so explizit Art. 27 Abs. 2 UAbs. 2 S. 2 der Freizügigkeits-Richtlinie) nicht erlaubt (s.o. II.2.),¹⁷¹ § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG als gefahrenabwehrrechtliche Vorschriften von den deutschen Verwaltungsgerichten aber gerade diese generalpräventive Funktion „zur Gewährleistung der verfassungsmäßigen Ordnung“¹⁷² beigemessen wird (s.o. II.2. und s.u. III.2.b)dd)(1)), wie ebenfalls die nachfolgenden Ausführungen des OVG NRW illustrieren: „Ohne Einhaltung der Steuerpflicht besteht die Gefahr, daß die Rechts- und Staatsordnung nicht wirksam aufrechterhalten werden kann. Es ist daher zulässig, eine Person durch paß- und ausweisrechtliche Maßnahmen daran zu hindern, sich der Steuerpflicht zu entziehen.“¹⁷³

Nimmt man die vorstehend aufgezeigten, aus dem Unionsrecht resultierenden Restriktionen ernst – deren Wertung auch nicht unter Rekurs auf die „zwingenden Gemeinwohlgründe“ (s.o. II.2.) umgangen werden darf¹⁷⁴ –, so bedeutet dies faktisch das „Aus“ für jede auf § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG gestützte, un-

eingeschränkte Passentziehung, sofern nicht im konkreten Fall die vom EuGH einschränkend erwähnten „außergewöhnlichen Umstände“ vorliegen (s.o. II.2.). Die mit einer solchen Maßnahme von der Passbehörde beabsichtigte Limitierung der Bewegungsfreiheit des steuersäumigen Passinhabers auf den Mitgliedstaat „Bundesrepublik Deutschland“ (s.o. I.) bewirkt unweigerlich zugleich ein nach dem Vorstehenden i.d.R. gerade nicht gerechtfertigtes und damit rechtswidriges Eingriff in dessen unionales Freizügigkeitsrecht.¹⁷⁵

Um einen derartigen Kollisionsfall zu vermeiden, ist dem Art. 21 Abs. 1 AEUV gegenüber widersprechendem nationalen Recht der EU-Mitgliedstaaten zukommenden Vorrang¹⁷⁶ dadurch Rechnung zu tragen, dass die Passbehörde bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen anstelle einer vollständigen Passentziehung nach § 8 PassG von der Möglichkeit des § 7 Abs. 2 S. 1 PassG Gebrauch macht und den Geltungsbereich des betreffenden Passes auf die dem räumlichen Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 1 AEUV unterfallenden Staaten beschränkt (vgl.o. III.2.a)).

(2) Druckausübung/Sanktionszweck

Sofern die Passbehörde die Passentziehung im konkreten Fall dazu einsetzen sollte, um auf diese Weise „Druck“ auf den Inhaber des Passes auszuüben, so dass dieser seine Steuerrückstände „freiwillig“ begleicht, wäre ihr dies nach hier vertretener Auffassung durch das grundgesetzliche Rechtsstaatsprinzip verwehrt, d.h. eine solche Maßnahme wegen Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 3 GG in Ermangelung der Verfolgung eines legitimen Ziels *a priori* unverhältnismäßig (s.o. III.2.a)).¹⁷⁷ Dass das Instrument der Passentziehung von der Passbehörde nicht als Sanktion für die Nichtzahlung von Steuern missbraucht werden darf,¹⁷⁸ ergibt sich unmittelbar aus der von den deutschen Behörden und Gerichten zu berücksichtigenden¹⁷⁹ EGMR-Rechtsprechung¹⁸⁰.

(3) Zwischenergebnis

Mangelt es damit im räumlichen Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 1 AEUV vorbehaltlich „außergewöhnlicher Umstände“ regelmäßig bereits an einem von der deutschen Verwaltung in (EU-)rechtmäßiger Weise verfolgbareren Ziel, so stellt sich die Frage nach der Geeig-

167 BMF, Bundeshaushalt 2015, Einnahmen, <https://www.bundeshaushalt-info.de/#/2015/soll/einnahmen/einzelplan.html>.

168 FinMin NRW, 4. Nachtragshaushaltsplan 2015, Einnahmen, <http://www.haushalt.fm.nrw.de/grafik/index.php?type=1>. Dazu vgl. – wenn auch in anderem Kontext – bereits BVerfGE 32, 199 (218 f.).

169 Vgl. auch *GA Mengozzi*, FN 23, Rn. 42.

170 Vgl. VG Ansbach, FN 62, Rn. 58 betreffend Rückstände aus Steuern und öffentlichen Abgaben gegenüber dem Freistaat Bayern in einer Gesamthöhe von 404.733,48 Euro sowie gegenüber der Gemeinde aus Gewerbesteuer in Höhe von weiteren 134.402,28 Euro.

171 Ebenso *Haag*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht 7. Aufl. 2015, Art. 21 AEUV Rn. 30 m.w.N. aus der EuGH-Rspr.

172 OVG NRW, FN 43, Rn. 13.

173 OVG NRW, FN 27, 577.

174 Wenngleich es sich bei der „Bekämpfung von Steuerhin-

terziehung und Steuerflucht“ um einen zwingenden Allgemeinwohlbelang handelt (*Wienbracke*, Jura 2008, 929 [935] m.w.N.), so versteht der EuGH hierunter doch „die Verhinderung von Verhaltensweisen [...], die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu errichten, um die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist“ (EuGH, DStR 2013, 2441 [2446]). Diese Konstellation liegt im Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG jedoch nicht vor, der eine bereits bestehende Steuerschuld voraussetzt, s.o. III.1.a)aa).

175 Vgl. *GA Mengozzi*, FN 23, Rn. 27; *Rossi*, FN 6, 618 und 620.

176 *Wienbracke*, FN 60, Rn. 57 ff. m.w.N.

177 Vgl. *Wienbracke*, FN 9, Rn. 245 m.w.N.

178 Vgl. *Jansen*, FN 146, 273; *Rossi*, FN 6, 638.

179 *Wienbracke*, FN 162, Rn. 7 ff. m.w.N.

180 EGMR v. 23.5.2006, Nr. 46343/99, Rn. 123 – *Riener v. Bulgaria*.

netheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit des Mittels „Passentziehung“ nicht mehr. Aufgrund des Stufenverhältnisses, in dem die einzelnen Elemente des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zueinander stehen, ist auf das jeweils nachfolgende Kriterium nämlich dann nicht mehr einzugehen, wenn – wie hier i.d.R. der Fall – bereits die Prüfung auf der vorhergehenden Ebene zu einem negativen Resultat geführt hat. Konkret: Ist der Staat schon nicht berechtigt, den jeweiligen Zweck zu verfolgen, so kommt es gar nicht mehr zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit, d.h. der Mittel-Zweck-Relation.¹⁸¹ „Denn bei Verfolgung eines per se illegitimen Zwecks [...] kann auch das (relative) Verhältnis [zum Mittel] nicht verfassungskonform sein.“¹⁸² Allein der Vollständigkeit halber sollen diese drei Punkte der eigentlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung nachfolgend – hilfsweise – gleichwohl thematisiert werden.

bb) Geeignetheit

Die unter dem Prüfungspunkt der „Geeignetheit“ nach deutschem¹⁸³ und EU-Recht¹⁸⁴ gleichermaßen von der Passbehörde zu untersuchende¹⁸⁵ Tauglichkeit des als solchen legitimen Mittels „Passentziehung“ zur Förderung des Zwecks „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs“¹⁸⁶ wird im Ausgangspunkt grundsätzlich mit dem Hinweis darauf bejaht, dass gem. § 10 Abs. 1 S. 1 PassG die für die polizeiliche Kontrolle des grenzüberschreitenden Verkehrs zuständigen Behörden einem Deutschen, dem nach § 8 PassG ein Pass entzogen worden ist, die Ausreise ins Ausland zu untersagen haben¹⁸⁷ bzw. die Passentziehung selbst ohne zusätzlich angeordnete Ausreiseuntersagung für sich allein schon aufgrund des eingangs skizzierten einfach-gesetzlichen Regelungssystems faktisch zu einem Festhalten des Betroffenen im Bundesgebiet führe (s.o. I.).¹⁸⁸ Durch diese Einschränkung der Reisefreiheit werde es dem Passinhaber verwehrt, sich vom In- ins Ausland zu begeben, um sein Vermögen dorthin zu transferieren, was den Zugriff der deutschen Finanzbehörden auf dieses erschweren würde.¹⁸⁹ Trage die Passentziehung mithin zur Sicherung des staatlichen Steueranspruchs bei, so sei sie daher zur Erreichung dieses Ziels ein geeignetes Mittel.¹⁹⁰ Wie nachfolgend aufgezeigt, kann sich die Bejahung dieses Kriteriums in Abhängigkeit

von der jeweiligen Fallgestaltung gleichwohl als nicht unproblematisch erweisen.

(1) Isolierte Passentziehung ohne kumulative Beschränkung des Geltungsbereichs des Personalausweises

Dies zum einen deshalb, weil nach dem auf § 2 Abs. 1 Nr. 2 PassG gestützten § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassV Personalausweise als Passersatz für Deutsche zugelassen sind, welcher gem. § 7 Abs. 2 PassV für alle Länder gilt, sofern sich aus ihm, aus Rechtsvorschriften oder aus zwischenstaatlichen Vereinbarungen keine Beschränkung des Geltungsbereichs ergibt (s.o. I.). Soweit diese innerstaatliche (deutsche) Regelung von ausländischen Staaten anerkannt wird¹⁹¹ (z.B. von den EU-Mitgliedstaaten¹⁹²), ist – sofern die jeweiligen Einreisebestimmungen nicht sogar eine vollständige Befreiung von der Passpflicht vorsehen – aus Sicht von deren Rechtsordnung eine Einreise in sie daher auch ohne Pass lediglich mit einem deutschen Personalausweise möglich.¹⁹³ Entsprechend heißt es denn auch in den Gesetzesmaterialien zu dem am 30. Juni 2015 in Kraft getretenen § 6a Abs. 1, 2 PAuswG n.F., dass das Ziel dieser die Versagung bzw. Entziehung des Personalausweises regelnden Bestimmungen darin bestehe, Reisen bestimmter Personen „effektiv“ zu verhindern. Da es zuvor an einem entsprechenden Tatbestand im PAuswG gefehlt habe, der Personalausweis innerhalb des Schengenraums und für die Reise in bestimmte Drittstaaten jedoch als Reisedokument ausreiche, habe bis dahin trotz räumlicher Beschränkung gem. § 6 Abs. 7 PAuswG und Entzug des Reisepasses nach §§ 7 f. PassG die Gefahr der unberechtigten Ausreise betreffender Personen bestanden.¹⁹⁴ „Die Praxis hat gezeigt, dass [...] Personen [...] ihre Ausreiseversuche [...] über die grenzkontrollfreien Binnengrenzen“ unternehmen.¹⁹⁵

Vor diesem Hintergrund finden sich mitunter Verlautbarungen, welche darauf hindeuten, dass eine Passentziehung nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG nur dann geeignet sei zur Erreichung des Ziels „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs“, wenn zusätzlich zu dieser Maßnahme auch noch eine räumliche Beschränkung der Gültigkeit des Personalausweises auf das Inland nach § 6 Abs. 7 PAuswG ergeht.¹⁹⁶ Andern-

181 Zum Ganzen: Wienbracke, FN 58, 149 m.w.N.

182 Wienbracke, FN 58, 149 m.w.N.

183 Wienbracke, FN 9, Rn. 245 m.w.N.

184 Ehlers, FN 160, § 7 Rn. 130 m.w.N.

185 A.A. zur Passversagung nach § 7 Abs. 1 lit. c) PassG a.F. noch VGH Mannheim, FN 4, 424, wonach der Passbehörde eine besondere Prüfung der Geeignetheit im Einzelfall nicht obliege.

186 Vgl. BVerwG, FN 6, 370; OVG Lüneburg, NJW 2009, 1988.

187 VGH Mannheim, FN 14, 662.

188 Vgl. VGH München, FN 6(51 f.); Bergmann/Korioth, FN 6, Rn. 42.

189 Vgl. auch Kuntzsch, FN 75, 195.

190 Zum Ganzen vgl. VG Kassel, HGZ 2007, 63 (65); VG Berlin, RIW 1992, 344.

191 Dazu s. im Einzelnen die länderspezifischen Reise- und Sicherheitshinweise auf <http://www.auswaertiges-amt.de> (jeweils unter „Einreisebestimmungen für deutsche

Staatsangehörige“) sowie Jansen, FN 146, 278 mit den Hinweis auf das Europäische Übereinkommen über die Regelung des Personenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten des Europarates vom 13.12.1957 (BGBl. I 1959, S. 389).

192 Wache, FN 107, § 7 PassG Rn. 13 a.E. Vgl. auch Art. 5 Abs. 1 der Freizügigkeits-Richtlinie.

193 Vgl. Ziff. 7.2.1 PassVwV und s. Süßmuth/Koch, FN 5, § 2 PassG Rn. 1.

194 Zum Ganzen s. BR-Drucks. 21/15, S. 1, 5; BT-Drucks. 18/4280, S. 1; 17/4706, S. 1 f. Hierzu s. Winkler/Schadtle, FN 13, 765.

195 BR-Drucks. 21/15, S. 6.

196 Vgl. OVG NRW, FN 27, 577; OVG Sachsen-Anhalt v. 25.3.2009 – 3 M 531/08, Rn. 18, juris; BMF, FN 70; Rossi, FN 6, 643; Hornung, FN 3, § 7 PassG Rn. 41; Wache, FN 107, § 7 PassG Rn. 13 a.E. Ferner: Möller, FN 3, § 6 PAuswG Rn. 12.

falls könne nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass der Betreffende vermittels des Besitzes eines unbeschränkten Personalausweises ins Ausland flüchten wird und damit der Zweck der Entziehung des Reisepasses verfehlt würde.¹⁹⁷

Hieraus ohne weiteres den Schluss zu ziehen, dass eine isoliert für sich nach § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG angeordnete Passentziehung überhaupt nicht dazu geeignet sei, den mit ihr verfolgten Zweck der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs zu erfüllen,¹⁹⁸ würde freilich verkennen, dass im Rahmen der Geeignetheitsprüfung bereits die Möglichkeit einer Teileignung des gewählten Mittels zur Zielerreichung ausreicht.¹⁹⁹ Genau dies wird jedoch in der Rechtsprechung der Sache nach regelmäßig bejaht: An der gegebenen Eignung der Passentziehung ändere es nichts, wenn der Betreffende, solange er einen unbeschränkten Personalausweis besitzt, nicht daran gehindert sein sollte, auch ohne Reisepass in diejenigen Staaten auszureisen, welche den Personalausweis als Passersatz anerkennen.²⁰⁰ Die Maßnahme könne schon deshalb nicht als (insgesamt) zweckuntauglich erachtet werden, weil sie den Aufenthalt des Einzelnen zumindest in solchen Ländern erschwere, die deutsche Staatsangehörige lediglich mit einem gültigen Pass einreisen lassen²⁰¹ bzw. dieser sich umgekehrt nur in denjenigen Ländern aufhalten könne, in denen für die Einreise und Aufenthalte nur der deutsche Personalausweis erforderlich ist, ihm der Aufenthalt im übrigen Ausland daher zumindest erschwert werde.²⁰² Das Nicht-Gebrauch-Machen (Unterlassen) der Personalausweisbehörde (§ 7 Abs. 1, 2 PAuswG) von der rechtlichen Möglichkeit, die Geltung des deutschen Personalausweises gem. § 6 Abs. 7 PAuswG einzuschränken, ändere somit nichts daran, dass die von der Passbehörde (§ 19 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 PassG) vorgenommene Entziehung des Passes für sich allein ebenfalls dazu geeig-

net ist, dessen bisherigen Inhaber dazu zu veranlassen, in der Bundesrepublik Deutschland zu verbleiben bzw. hierin zurückzukehren, um auf diese Weise den ihm gegenüber bestehenden staatlichen Steueranspruch zu sichern.²⁰³ Im Gegenteil: Durch den ihm verbleibenden Personalausweis werde gerade dem schützenswerten Interesse des vormaligen Passinhabers daran, sich im Inland ordnungsgemäß auszuweisen, Rechnung getragen.²⁰⁴

Ergänzend zu dieser auf dem Zusammenspiel von nationalem und ausländischem Recht fußenden Argumentation sei an dieser Stelle noch darauf hingewiesen, dass nach Ersterem einem Deutschen auch ohne gleichzeitiges Ergehen einer Anordnung nach § 6 Abs. 7 PAuswG allein schon aufgrund einer isolierten Passentziehung die Ausreise untersagt werden kann (§ 10 Abs. 1 S. 1 PassG) bzw. dieser sich im Fall der Ausreise aus dem Bundesgebiet über eine Auslandsgrenze ggf. strafbar macht (§ 24 Abs. 1 Nr. 1 PassG), knüpfen die beiden letztgenannten Vorschriften tatbestandlich doch alternativ u.a. *entweder* an das Vorliegen einer (vollziehbaren) Passentziehung *oder* aber an das Vorliegen einer Anordnung der räumlichen Beschränkung der Gültigkeit des Personalausweises an (s.o. I.).²⁰⁵ Sofern insoweit kein Vollzugsdefizit zu verzeichnen sein sollte²⁰⁶ – die Existenz eines solchen hat das BVerfG²⁰⁷ zur Nichtigerklärung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. b) EStG a.F. bewogen; *Rossi*²⁰⁸ verweist im vorliegenden Zusammenhang insoweit auf die grundsätzliche Abschaffung der Personenkontrollen an den EU-Binnengrenzen gem. Art. 22 des Schengener Grenzkodex²⁰⁹ (s.o. I.) –, so ist allein schon die Flankierung von § 8 PassG durch die Strafbewehrung des § 24 Abs. 1 Nr. 1 PassG Grund genug dafür anzunehmen, dass aufgrund des von dieser ausgehenden psychologischen Drucks die Entziehung des Passes regelmäßig dazu beiträgt, dass dessen Inhaber das In-

197 Vgl. BVerwG, FN 121, 821; OVG Sachsen-Anhalt, FN 191, Rn. 21. Ebenso zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassG *Breucker*, FN 3, 179 m.w.N. Demgegenüber s. jedoch OVG Bremen, NordÖR 2009, 42 (43) unter Hinweis auf das Europäische Übereinkommen über die Regelung des Personenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten des Europarates vom 13.12.1957 (BGBl. I 1959, S. 389).

198 Vgl. BVerwG, FN 32, S. 75; *Rossi*, FN 6, 643 f., jeweils zur Passversagung nach § 7 Abs. 1 lit. a) PassG a.F. bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassG n.F.

199 *Wienbracke*, FN 58, 150 m.w.N.

200 Vgl. BVerwG, FN 97. Nur in diesem Umfang konzidiert VGH Mannheim, FN 4, 423, dass der besondere Schutz von staatlichen Belangen, den § 7 PassG bezwecke, „versagt“.

201 Zum Ganzen s. VGH Mannheim, FN 14, 662. Vgl. ferner *dass.*, FN 4, S. 423; OVG NRW, FN 43, Rn. 18.

202 FG Rheinland-Pfalz, FN 70, Rn. 40.

203 Vgl. OVG NRW, FN 37, 839.

204 VG Ansbach, FN 62, Rn. 58 a.E.

205 Hierzu vgl. auch OVG Bremen, FN 192, 43 betreffend die Beschränkung des Geltungsbereichs des Reisepasses und die Anordnung nach § 2 Abs. 2 PAuswG a.F. (§ 6 Abs. 7 PAuswG n.F.); *Hornung*, FN 3, § 7 PassG Rn. 42. Demgegenüber s. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (ABl. Nr. L 158,

S. 77), wonach „alle Unionsbürger, die einen gültigen Personalausweis *oder* Reisepass mit sich führen [...], das Recht [haben], das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zu verlassen und sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben“.

206 Vgl. aber BR-Drucks. 21/15, S. 2, 5 f.; BT-Drucks. 18/4280, S. 1; 17/4706, S. 2. Selbst bei Bejahung eines Vollzugsdefizits äußert *Breucker*, FN 3, 180 unter Hinweis u.a. auf die auch in diesem Fall bestehende Möglichkeit der freiwilligen Befolgung Bedenken gegen einen Schluss von diesem auf die Ungeeignetheit.

207 BVerfGE 110, 94 (112 f.) mit der Begründung, dass Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht nicht nur eine rechtlich, sondern auch eine tatsächlich gleiche Belastung verlange, wogegen der Gesetzgeber aufgrund des Widerspruchs zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf ihre Durchsetzung angelegten Erhebungsregel verstoßen habe.

208 *Rossi*, FN 6, 643 f. Ebenso *Breucker*, FN 3, 189 f. Ferner s.o. im Text nach FN 193.

209 Zuvor war dies im mittlerweile aufgehobenen Art. 2 Abs. 1 des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14.6.1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen (BGBl. II 1993, S. 1013) geregelt.

land nicht verlässt.²¹⁰ Im Übrigen könne aber selbst ohne eine solche Strafandrohung die Geeignetheit einer Maßnahme nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass die Möglichkeit der rechtswidrigen Umgehung derselben besteht.²¹¹

(2) *Existenz von Vermögenswerten bzw. Erzielung von Einkünften*

Zum anderen vermag die Passentziehung denknötig nur dann das Ziel der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs zu fördern, wenn aufgrund entsprechender finanzieller Ressourcen des Passinhabers überhaupt die Aussicht auf tatsächliche Erfüllung dieses Anspruchs besteht. M.a.W.: Es muss entweder feststehen, dass der Passinhaber aktuell über Vermögenswerte und/oder Einkünfte verfügt, mit denen er seine steuerlichen Rückstände – zumindest teilweise – tilgen kann, oder aber aufgrund der gegebenen tatsächlichen Umstände muss damit zu rechnen sein (und nicht bloß eine dahingehende abstrakte Chance z.B. auf eine Erbschaft oder einen Lottogewinn bestehen), dass er in absehbarer Zeit zu solchen Mitteln gelangen wird.²¹²

Verfügen die Finanzbehörden allerdings (noch) nicht über diesbezügliche Informationen, so wäre es nach hier vertretener Auffassung²¹³ zu kurz gegriffen, die Geeignetheit der Passentziehung zur Erreichung des Ziels „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs“ schlicht mit der Begründung in Abrede zu stellen, dass sich diese Eignung nicht allein aus dem Umstand ergibt, dass der Passinhaber hierdurch gezwungen sein könnte, in der Bundesrepublik zu verbleiben bzw. hierin zurückzukehren.²¹⁴ Denn auch dies ist für die Erreichung des vorgenannten Zwecks letztlich förderlich, weil der Passinhaber im Inland dem direkten Zugriff der deutschen Finanzbehörden ausgesetzt ist, denen gegenüber er gem. § 284 Abs. 1 S. 1 AO zur Auskunfterteilung über sein Vermögen verpflichtet ist.²¹⁵ Die Kenntnis der dieses bildenden einzelnen Gegenstände ist aber wiederum denknötigende Voraussetzung für jedwede – ggf. im Wege der Amtshilfe erfolgende (s.u. III.2.b)cc) – anschließende Vollstreckung in diese.²¹⁶

210 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 314; Rossi, FN 6, 614 und 643; Breucker, FN 3, 180, 190 und 192.

211 Zum letzten Aspekt v. VG Arnsherg v. 23.1.2015 – 12 K 2036/13, Rn. 46, juris zu § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 Var. 3 PassG und vgl. Rossi, FN 6, 644. Zur Ausschreibung zur Grenzfahndung gem. § 30 Abs. 3 BPolG s. einerseits Bach, FN 86, 133 (dort FN 2) und andererseits Wehr, Bundespolizeigesetz, 2013, § 30 Rn. 7 m.w.N.

212 Vgl. VGH München, FN 183, 51 f.; OVG NRW, FN 43, Rn. 20; OVG Sachsen, ZInsO 2011, 338 (340); VG Ansbach, FN 62, Rn. 58.

213 Ebenso OVG Bremen, FN 41, 218.

214 So aber BVerwG, FN 6, 370.

215 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg v. 28.2.2006 – OVG 5 S 52.05, Rn. 10, juris; dass., FN 2, 314; OVG Bremen, FN 41, 218. Zu § 97 InsO argumentiert entsprechend VG Berlin FN 55, Rn. 19.

216 Vgl. Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 284 Rn. 10 m.w.N.

217 Vgl. EuGH, FN 22, 79 – Aladzov; GA Mengozzi, FN 23, Rn. 41. Demgegenüber vgl. die Ausführungen des OVG NRW, FN 37, 839 im Rahmen der Angemessenheitsprüfung: Der von der Passentziehung Betroffene müsse „in Kauf nehmen, daß seine grundsätzlich gewährleistete Ausreisefreiheit eingeschränkt wird und daß damit Einkommenseinbußen verbunden sind“. Ähnlich OVG Bre-

Ist Aktivvermögen hingegen nicht vorhanden, erzielt der Passinhaber jedoch Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten beruflichen Tätigkeit, so wäre eine Passentziehung, welche ihm die Ausreise dorthin – und damit zwangsläufig auch die Einnahmeerzielung in diesem – rechtlich unmöglich machen würde (s.o. I.), zur Erreichung des Ziels „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs“ nicht nur nicht geeignet, sondern geradezu kontraproduktiv, weil sie den Passinhaber daran hindern würde, die für eine (wenn auch ggf. nur ratierliche) Begleichung seiner Steuerrückstände erforderlichen finanziellen Mittel zu erwirtschaften²¹⁷ – zumindest dann, wenn er seine Tätigkeit nicht genauso gut auch im Inland betreiben kann.²¹⁸

Ist demgegenüber im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Passinhaber über Vermögenswerte und Einkünfte weder verfügt noch in absehbarer Zeit diese erlangen wird (z.B. wegen dauernder Arbeitsunfähigkeit aufgrund einer entsprechenden psychologischen Erkrankung²¹⁹), so trägt die Passentziehung nach dem Vorstehenden unter keinem Gesichtspunkt dazu bei, dass mit ihr verfolgte Ziel der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs zu zu erreichen, d.h. ist hierzu ungeeignet.²²⁰ Vielmehr erweist es sich in einer solchen Situation faktisch als nichts anderes als eine – der Passbehörde jedoch gerade verwehrt (s.o. III.2.b)aa)(2)) – „Bestrafung“ des Passinhabers für die Nichtbegleichung seiner Steuerschuld.²²¹

cc) *Erforderlichkeit*

Die Erforderlichkeit der Passentziehung zur Sicherung des staatlichen Steueranspruchs wird von den deutschen Verwaltungsgerichten für gewöhnlich allein²²² unter dem Aspekt thematisiert, ob es sich bei der in § 7 Abs. 2 S. 1 PassG vorgesehenen Beschränkung des Geltungsbereichs oder der Geltungsdauer des Passes nicht um eine mildere, jedoch ebenso geeignete Maßnahme wie dessen vollständige Entziehung handelt (s.o. III.2.a)).²²³ Danach hat diese folglich insbesondere dann zu unterbleiben, wenn im konkreten Fall bereits die (nachträgliche) Beschränkung des Geltungs-

men, FN 41, 218: Die Passentziehung sei für den Betroffenen in besonderem Maße von erheblicher Eingriffsqualität, weil er für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit Auslandsreisen unternehmen muss.

218 Vgl. VG Berlin, FN 131, Rn. 25.

219 Vgl. OVG Sachsen, FN 206, 340. VG Ansbach, FN 62, Rn. 58 lässt es insoweit trotz derzeitigen Bezugs von Leistungen nach dem SGB II ausreichen, dass der Passinhaber wieder eine Erwerbstätigkeit aufnehmen kann, um so Einkünfte zu erzielen, mit denen er Zahlungen auf die Steuerschuld leisten kann.

220 Vgl. VGH München, FN 183, 51 f.; OVG Sachsen, FN 206, 340.

221 Vgl. VGH München, FN 183, 51 f.

222 Zur Frage, ob eine Einschränkung der Geltung des Personalausweises gem. § 2 Abs. 2 PAuswG a.F. (§ 6 Abs. 7 PAuswG n.F.) ein milderes, gleich geeignetes Mittel wie die Passentziehung ist, s. OVG NRW, FN 37, 839.

223 BVerwG, FN 6, 370; VGH Mannheim, FN 14, 662; OVG NRW, FN 43, Rn. 24; OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, S. 314. Ebenso das Schrifttum, s. Rossi, FN 6, 644; Breucker, FN 3, 179 f., jeweils zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassG. Auch auf Ebene des Europarechts ist im Rahmen der Erforderlichkeit die etwaige Existenz eines milderen, gleich geeigneten Mittels zu prüfen, s. Ehlers, FN 160, § 7 Rn. 130 m.w.N.

bereichs des Passes zur Erreichung des vorgenannten Ziels ausreicht.²²⁴ Dies, d.h. die gleiche Eignung der „Passbeschränkung“, wird jedoch mit der Begründung verneint, dass allein der Verbleib des Passinhabers in bzw. dessen Rückkehr nach Deutschland den vollstreckungsrechtlichen Zugriff der Finanzbehörden uneingeschränkt ermögliche.²²⁵

Demgegenüber hat der EuGH in seinem *Aladzhov*-Urteil²²⁶ zur Beantwortung der Frage, ob es nicht neben dem durch die Passentziehung bewirkten Verbot, das Land zu verlassen (s.o. I.), andere Maßnahmen gibt, um die Beitreibung der offenen Steuerforderung zu erreichen, die ebenso wirksam sind, ohne aber die Freizügigkeit zu beeinträchtigen, ausdrücklich diejenigen Maßnahmen benannt, welche die nationalen Behörden insbesondere nach der nunmehrigen („Beitreibungs-“) Richtlinie 2010/24/EU²²⁷ erlassen können, sofern die betreffende Steuerforderung in deren Anwendungsbereich fällt.²²⁸ Darauf, dass das in dieser Richtlinie geregelte Verfahren der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung namentlich von „Steuern und Abgaben aller Art, die von einem Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, oder für diesen oder diese oder für die Union erhoben werden“ (Art. 2 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie 2010/24/EU) dem jeweiligen Mitgliedstaat garantiert, dass sich der steuerschuldende Passinhaber, selbst wenn er von seinem Ausreiserecht Gebrauch macht, um sich dauerhaft im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats niederzulassen, trotz dieses Wechsels seinen steuerlichen Verpflichtungen gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat nicht entziehen kann, hat Generalanwalt *Mengozzi* in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache ausdrücklich hingewiesen²²⁹ – ebenso wie auf die weitere Möglichkeit einer Gehaltspfändung,²³⁰ welche nach § 309 AO übrigens auch dann möglich ist, wenn der Vollstreckungsschuldner im Ausland wohnt und sich nur der Drittschuldner im Inland befindet.²³¹

Hieraus erhellt, dass die in der nationalen Rechtsprechung aufgestellte Behauptung, eine Beschränkung des Geltungsbereichs des Passes i.S.v. § 7 Abs. 2 S. 1 PassG sei mit Blick auf das Ziel der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs nicht ebenso geeignet wie dessen vollständige Entziehung (s.o.), zumindest²³² im Hinblick auf das EU-Ausland (unions-)rechtlich nicht haltbar ist. Auch wenn die dem zugrunde liegende, im Bereich des direkten Steuerrechts bereits seit Jahrzehnten etablierte EuGH-Rechtsprechung²³³ im außersteuerlichen Bereich des hiesigen Besonderen Verwaltungsrechts bis dato ganz augenscheinlich nicht zur Kenntnis genommen worden ist, so dürfte spätestens seit der diese – der Sache nach – auf den vorliegenden Kontext übertragende *Aladzhov*-Entscheidung geklärt sein, dass zur Verfolgung des Ziels der Sicherung des Steueranspruchs einer deutschen Gebietskörperschaft die (räumliche) Beschränkung des Passes auf das Territorium der Mitgliedstaaten der EU (dazu siehe Art. 52 EUV i.V.m. Art. 355 AEUV) nach § 7 Abs. 2 S. 1 PassG ebenso geeignet ist wie eine Passentziehung gem. § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG. Da sich Erstere als Minus-Maßnahme zu Letzterer (s.o. III.2.a)) für den Betroffenen jedoch als das mildere Mittel darstellt, ist die Passentziehung zur Erreichung des vorbezeichneten Ziels nicht erforderlich und damit auch aus diesem Grund unverhältnismäßig.²³⁴

Zu einer abweichenden Bewertung muss freilich gelangen, wer im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung als Ziel der Passentziehung nicht die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, sondern vielmehr dessen „freiwillige“ Begleichung durch den Passinhaber zugrunde legt.²³⁵ Erweist sich das mildere Mittel der Passbeschränkung gemessen zur Erreichung dieses Zwecks in der Tat nicht als gleich geeignet weil weniger Druck auf den Betroffenen ausübend, so geht nach hier vertretener Auffassung allerdings bereits die dieser Auffassung zugrundeliegende Prämisse, dass nämlich der Einsatz der „Passentziehung“ als Instrument

224 VG Stuttgart v. 8.3.2010 – 11 K 67/10 – Rn. 31, juris, m.w.N.

225 OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 314; VG Berlin, FN 55, Rn. 20. Zur „Prüfung der Frage, ob die Behörde ihre Maßnahme auch mit der Überlegung begründen durfte, daß ein persönlicher Arrest, mit dem der Kläger angehalten werden könnte, seine Steuerschuld zu erfüllen, die Anwesenheit des Schuldners im Bundesgebiet voraussetzt“, s. VGH Mannheim, FN 4, 425. Zu Meldeauflagen s. Ziff. 7.0.5 PassVwV; *Rossi*, FN 6, 614 und 644.

226 Zur *Byankov*-Entscheidung siehe FN 21.

227 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, S. 1). Zuvor: Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26.5.2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (kodifizierte Fassung) (ABl. Nr. L 150, S. 28).

228 EuGH, FN 22, S. 79 – *Aladzhov*.

229 Demgegenüber s. BVerwG, FN 97 speziell zum Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabesachen vom 4.10.1954 (BGBl. II 1955, S. 834), der in seinem Art. 14 Durchsuchungen und Beschlagnahmen von der Rechtshilfe ausnimmt.

men von der Rechtshilfe ausnimmt.

230 *GA Mengozzi*, FN 23, Rn. 43, allerdings noch in Bezug auf die Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26.5.2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (kodifizierte Fassung) (ABl. Nr. L 150, S. 28).

231 *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: 122. Lfg. Jan. 2010, § 309 AO Rn. 32 m.w.N.

232 Entsprechendes dürfte im Hinblick auf solche Drittstaaten zutreffen, mit denen die Bundesrepublik Deutschland völkerrechtliche Verträge geschlossen hat, die in Bezug auf die im konkreten Fall ausstehende Steuer mit der Beitreibungs-Richtlinie vergleichbare Regelungen enthalten.

233 S. nur die Nachweise bei *Wienbracke*, *Jura* 2008, S. 929 (936); *ders.*, *EWS* 2012, S. 176 (180 ff.).

234 Zur Verhinderung der Weiterreise aus dem EU-Ausland in einen Drittstaat vgl. *Breucker*, FN 3, S. 181 f. m.w.N.

235 Vgl. VG Berlin, FN 131, Rn. 25. Zum weiteren Aspekt, dass der Staat dem sich seinen steuerlichen Verpflichtungen Entziehenden nicht auch noch durch einen Pass Hilfe leisten soll, s. VGH Mannheim, FN 4, 425; OVG NRW, FN 43, Rn. 13. Ebenso zu § 7 Abs. 1 lit. d) PassG a.F. (§ 7 Abs. 1 Nr. 5 PassG n.F.) OVG NRW, NJW-RR 1986, 1008.

zur „Druckausübung“ im vorliegenden Kontext rechtlich legitim sei, fehl (s.o. III.2.b)aa)(2)).

dd) Angemessenheit

Um i.S.d. Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes angemessen zu sein, dürften die Nachteile, die sich aus der Passentziehung für den von dieser Betroffenen ergeben, nicht außer Verhältnis zu dem mit dieser Maßnahme beabsichtigten Erfolg, der Sicherung des diesem gegenüber existierenden staatlichen Steueranspruchs, stehen.²³⁶ Wie sich aus der Rechtsnatur von §§ 7 f. PassG als gefahrenabwehrrechtliche Vorschriften ergibt (s.o. II.2.), sind maßgebliche Kriterien für diese Abwägung aus Sicht des nationalen Rechts der Rang des gefährdeten Schutzguts, der Grad der Wahrscheinlichkeit und die zeitliche Nähe des Schadenseintritts, das Ausmaß des befürchteten Schadens, der Umfang des Eingriffs sowie die Bedeutung des Eingriffsguts.²³⁷

(1) Absolute Höhe der jeweiligen Steuerschuld

Da die Passentziehung in das Grundrecht des Passinhabers auf Ausreisefreiheit bzw. auf Reisefreiheit im Ausland aus Art. 2 Abs. 1 GG in „schwerwiegender“²³⁸ („erheblicher“²³⁹) Weise eingreife, sei sie nur dann angemessen, wenn der mit ihr behördlicherseits zu sichern gesuchte staatliche Steueranspruch entsprechend gewichtig, d.h. hoch, sei²⁴⁰ – was die deutschen Verwaltungsgerichte dadurch gewährleisten wollen, dass sie im Vorgriff hierauf bereits auf Ebene des Tatbestands von § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG das Vorhandensein von Steuerrückständen in erheblicher Höhe verlangen (s.o. III.1.a)bb)). Sofern diese vorliegen, müsse der „Steuerflüchtige“ die sich aus der Passentziehung für ihn etwaig²⁴¹ ergebenden Nachteile hinnehmen.²⁴² Der Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs komme nämlich eine besondere Bedeutung zu, da es gelte, dem besonderen, am Gemeinwohl ausgerichteten Funktionsinteresse des Staates Rechnung zu tragen, wozu es eben auch gehöre, für die Erfüllung der Steuerpflicht zu sorgen.²⁴³ „Je höher die Steuerschulden sind, umso gewichtiger ist das öffentliche Interesse an der Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs.“²⁴⁴ Unverhältnismäßig (i.e.S.) sei die Passentziehung vielmehr nur dann, wenn sie in einem „Bagatellfall“ erfolge.²⁴⁵

Gibt es an diesen generellen Ausführungen isoliert betrachtet nichts zu erinnern, so hat die gebotene Er-

weiterung des Prüfungsmaßstabs über das nationale Recht hinaus auch auf dasjenige der EU hingegen gezeigt, dass der konkrete Betrag, ab dessen Erreichen in der deutschen Rechtsprechung die betreffende Steuerschuld als gewichtig genug erachtet wird, um eine Passentziehung zu rechtfertigen (s.o. III.1.a)bb)), bei konsequenter Fortführung der *Aladzhov*-Entscheidung des EuGH bei weitem nicht ausreicht, um diese Maßnahme auch aus unionsrechtlicher Perspektive als gerechtfertigt zu klassifizieren (s.o. III.2.b)aa)(1)).

(2) Betroffenheit anderer (Grund-)Rechte

Ganz im Sinne der Schlussanträge von Generalanwalt *Mengozzi* in der Rs. C-434/10 (*Aladzhov*), wonach mit jeder Beeinträchtigung der Freizügigkeit eine mögliche Beeinträchtigung einer ganzen Reihe von Grundrechten einhergeht (z.B. dem der Berufsfreiheit), deren Ausübung von der Freizügigkeit abhängt,²⁴⁶ fließen bei entsprechenden Fallgestaltungen auch in der Rechtsprechung der deutschen Verwaltungsgerichte im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit des durch die Passentziehung bewirkten Eingriffs in das Grundrecht des Passinhabers aus Art. 2 Abs. 1 GG (s.o. II.1.) fernerhin namentlich noch dessen durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten beruflichen Belange in die Abwägung mit ein.²⁴⁷ Werden dort bei entsprechend gelagerten Fällen die allgemeine Handlungsfreiheit und Art. 6 Abs. 1 GG GG (Schutz von Ehe und Familie; vgl. ferner Art. 7, 9, 24 und 33 EU-GrCh sowie Art. 8 und 12 EMRK) hingegen nacheinander und getrennt für sich geprüft,²⁴⁸ so hat diese Erweiterung des Prüfungsmaßstabs dem Betroffenen letztlich allerdings kaum einmal Erfolg beschert.²⁴⁹

Was schließlich die unionsrechtliche Ebene anbelangt, so ist nach hier vertretener Auffassung aufgrund der insbesondere im grundfreiheitsrechtlichen Bereich gem. Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 EUV, Art. 26 Abs. 2 AEUV angezeigten ökonomischen Betrachtungsweise²⁵⁰ im Einzelfall sorgfältig zu untersuchen, ob in diesem ein Eingriff in das durch die Auffangnorm des Art. 21 Abs. 1 AEUV geschützte Freizügigkeitsrecht vorliegt, oder ob dieses nur gleichsam *en passant* als Mittel zum eigentlichen Zweck negativ betroffen ist, den Einzelnen am Transfer seines Vermögens vom In- ins Ausland zu hindern – mit der Folge, dass die betreffende Passentziehung richtigerweise als Beschränkung des Kapitalverkehrs anhand von Art. 63 Abs. 1 AEUV zu messen wäre.

236 Vgl. OVG NRW, FN 37, S. 839. Zur Angemessenheitsprüfung als dritter Komponente des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auch auf Ebene des EU-Rechts s. *Ehlers*, FN 160, § 7 Rn. 130 m.w.N.

237 So *Rossi*, FN 6, 643 m.w.N. zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 PassG.

238 VG Stuttgart, FN 218, Rn. 28 m.w.N. Ebenso *Winkler/Schadt*, FN 13, S. 769 f.

239 OVG Bremen, FN 41, 218; OVG NRW, FN 64, 522. In Bezug auf Art. 21 Abs. 1 AEUV vgl. *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 1, 2. Auflage 2012, Rn. 4141 m.w.N. aus der EuGH-Rspr.

240 Vgl. VGH Mannheim, FN 14, 662; OVG NRW, FN 43, Rn. 26; OVG Sachsen-Anhalt, FN 191, Rn. 20; VG Ansbach, FN 62, Rn. 58.

241 Zum Fehlen eines „triftigen Grundes“ für eine zukünftige

ge Auslandsreise im konkreten Fall vgl. OVG Sachsen-Anhalt, FN 191, Rn. 20.

242 Vgl. OVG Berlin-Brandenburg, FN 2, 314.

243 OVG Sachsen-Anhalt, FN 191, Rn. 20.

244 OVG NRW, FN 43, Rn. 26.

245 Vgl. Ziff. 7.0.1 PassVwV zur Passversagung.

246 *GA Mengozzi*, FN 23, Rn. 43.

247 Vgl. OVG NRW, FN 37, 839; *dass.*, FN 27, 577; OVG Bremen, FN 41, 218. Aus dem Schrifttum s. *Winkler/Schadt*, FN 13, S. 770 zu § 6a PAwusG.

248 Vgl. OVG Sachsen, FN 206, 339 f.

249 S. aber VGH München, FN 183, 52: „Vorrang des Erhalts der Familie gegenüber den Steuerverfolgungsinteressen des Staates“. A.A. OVG Lüneburg, FN 181, S. 1990.

250 Hierzu s. *Wienbracke*, FN 60, Rn. 206 m.w.N.

IV. Fazit

Ebenso wie das sonstige nationale Recht vom EU-Recht überformt wird, sind auch speziell im Hinblick auf die Passentziehung wegen Sich-Entziehen-Wollens der eigenen steuerlichen Verpflichtungen die sich jedenfalls aus Art. 21 Abs. 1 AEUV ergebenden unionsrechtlichen Vorgaben zu befolgen. Dieser Erkenntnis wird nach der hier vertretenen Auffassung seitens der deutschen Verwaltungsbehörden und -gerichte bislang allerdings nicht hinreichend Rechnung getragen. Sofern in der Rechtsprechungspraxis überhaupt die Notwendigkeit erkannt wird, die ursprünglich allein durch das nationale (Verfassungs-)Recht vorgezeichneten Pfade bei der Auslegung und Anwendung von § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG zu verlassen und die Verwaltung anzuhalten, auch die diesbezüglichen unionsrechtlichen Hürden zu respektieren, findet eine vertiefte Auseinandersetzung mit diesen nicht statt. Vielmehr beschränken sich die betreffenden Entscheidungen auf die bloße Feststellung, dass bei der Passentziehung der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht nur wegen Art. 2 Abs. 1 GG, sondern ebenfalls im Hinblick auf Art. 21 Abs. 1 AEUV zu beachten sei, bzw. dass § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 PassG zu den Vorschriften zum Schutz der öffentlichen Ordnung und Sicherheit i.S.d. Unionsrechts gehöre.

Wie in diesem Beitrag näher ausgeführt, wird die eigentliche Problematik aber selbst damit nicht einmal ansatzweise adressiert. Denn die Passentziehung greift nicht nur in schwerwiegender Weise in das unter einfachem Gesetzesvorbehalt stehende Grundrecht des Passinhabers auf freie Ausreise aus Art. 2 Abs. 1 GG ein und ist daher bereits verfassungsrechtlich lediglich dann gerechtfertigt, wenn das aus Perspektive des deutschen Grundgesetzes als solche legitime Ziel der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs – im Gegensatz zur Druckausübung auf den Passinhaber – in korrespondierendem Ausmaß gefährdet ist, d.h. die im konkreten Fall ausstehende Steuerforderung erheblich ist. Vielmehr schränkt jede auf § 8 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 4 Var. 1 GG gestützte passbehördliche Maßnahme zugleich das insbesondere von Art. 21 Abs. 1 AEUV garantierte und gegenüber dem deutschen Recht höher-

rangige Freizügigkeitsrecht ein. Als unionsrechtlich anerkannter Rechtfertigungsgrund hierfür kommt jedoch einzig der im Vergleich zur Schrankentrias des Grundrechts der allgemeinen Handlungsfreiheit ungleich restriktivere, weil die Existenz einer tatsächlichen, gegenwärtigen und erheblichen Gefahr für ein Grundinteresse der Gesellschaft postulierende Schutz der öffentlichen Sicherheit in Betracht.

Damit aber verschiebt sich der Bezugspunkt der vorerwähnten Erheblichkeitsschwelle: Während dieser im rein nationalen Kontext noch unmittelbar und ausschließlich monetärer Natur war – und folglich eine selbst hinsichtlich Steuerschulden i.H.v. gut 20.000,- Euro erlassene Passentziehungen von dem hiergegen angerufenen Verwaltungsgericht nicht aufgehoben wurde –, ist die betragsmäßige Höhe des durch die jeweilige Passentziehung zu sichern gesuchten staatlichen Steueranspruchs im Rahmen des europäischen Unionsrechts lediglich insoweit relevant, als es sich bei ihrer Nichtbeitreibung um einen Faktor handeln kann, der – wie es der EuGH beispielsweise für die Unterbrechung der Versorgung mit Erdöl angenommen hat – die Existenz eines EU-Mitgliedstaats zu gefährden vermag. In Anbetracht der öffentlichen Haushaltslage in Deutschland wird dies freilich selbst bei einer Summe weit jenseits der höchsten, die den einschlägigen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen bisher zugrunde gelegen hat, in Bezug auf eine einzelne natürliche Person (Passinhaber) so gut wie nie zu bejahen sein. Erweist sich die dieser gegenüber erfolgte – uneingeschränkte – Passentziehung folglich schon mangels Vorhandenseins eines (europa-)rechtlich legitimen Zwecks als unverhältnismäßig, so tun die grundsätzliche Abschaffung der Grenzkontrollen an den Schengen-Binnengrenzen mit dem damit einhergehenden Vollzugsdefizit sowie die in der Beitreibungs-Richtlinie vorgesehenen mildereren Mittel *in puncto* Geeignetheit bzw. Erforderlichkeit ihr Übriges.

Realistischer Weise bedarf es freilich wohl nichts Geringerem als eines namentlich im Wege der Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV zu erlangenden Machtworts aus Luxemburg, um dieser Erkenntnis auch in der behördlichen und verwaltungsgerichtlichen Praxis zur Durchsetzung zu verhelfen.

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Petr Blížkovský: G20 Economic Coordination and the Rule of Law: A Case of Taxation (European Business Law Review, Vol. 28 (2017), Issue 3, S. 271–282).

Petr Blížkovský, Direktor des Generalsekretariats des Rates der Europäischen Union, beleuchtet und bewertet in seinem Beitrag den Einfluss der G20 auf eine global-koordinierte wirtschaftspolitische Steuerung seit der Finanzkrise 2008. Hierbei legt er in Abgrenzung zur Förderung gemeinwohlorientierter Zwecke besonderes Augenmerk auf die rechtsstaatlichen Aspekte des Wirkens der G20 und führt hier exemplarisch deren Vorgehen gegen die aggressive Steuerplanung international agierender Unternehmen an.

Die wirtschaftliche Realität der Globalisierung stellt nach Ansicht des Autors die auf den Einzelstaat ausgerichtete politische Führung in Frage. Die Tätigkeit weltweit agierender Konzerne sowie der wachsende Einfluss nationaler wirtschaftspolitischer Entscheidungen auf die Politik anderer Länder rufen das Bedürfnis nach einer länderübergreifenden politischen Führung bzw. Koordination auf den Plan. Die bisherigen Bemühungen internationaler Institutionen, wie beispielsweise der Weltbank oder der WTO, bleiben hinter einem ganzheitlichen Ansatz zurück, indem sie lediglich punktuelle wirtschaftliche Aspekte in den Blick nehmen und sich einseitig nur am westlichen Modell einer liberalen Marktwirtschaft orientieren. Auch spiele die Förderung rechtsstaatlicher Belange – wie z.B. die Rechtsdurchsetzbarkeit – neben der Festigung der (wirtschaftlichen) Gemeingüter innerhalb der bisherigen Maßnahmen lediglich eine untergeordnete Rolle. Diese Defizite zu beheben, machte sich laut *Blížkovský* der 1999 gegründete informelle Zusammenschluss der G20 im Jahr 2008 u.a. zur Aufgabe, als er beim Gipfel von Washington im Lichte der Finanzkrise erstmals auf Ebene der Staats- und Regierungschefs kollaborierte, um gemeinsam ein nachhaltiges und ausbalanciertes Wachstum zu schaffen. Gewichtige Anliegen der G20 sind seither beispielsweise Wirtschaftswachstum, Finanzwesen, Handel, Korruptionsbekämpfung und Steuern. Der Beitrag kommt zu dem Ergebnis, dass auch der Aktionsplan der G20 seinen Fokus primär auf die Schaffung von (wirtschaftlichem) Gemeinwohl denn auf die Verwirklichung und Förderung von Rechtsstaatlichkeit lege. Letztbezüglich hervorzuheben und beachtenswert seien jedoch die Maßnahmen der G20 zur Korruptionsbekämpfung sowie deren Vorgehen gegen die aggressive Steuerplanung international tätiger Unternehmen. Dem Gemeinwohl gewidmete Gemeinschaftsgüter kennzeichnen sich unter Bezugnahme auf eine Definition von *Block* (The Role of State in Economy, Economic sociology, 5(2) pp. 37–56, 2004) dadurch, dass niemand von deren Nutzung ausgeschlossen werden kann und hinsichtlich ihres Konsums kein Konkurrenzverhältnis besteht. Globale Gemeinwohlaspekte umfassen damit

z.B. Belange der Sicherheit oder der wirtschaftlichen Stabilität. Das Wesen der Rechtsstaatlichkeit in Abgrenzung zu den Gemeinschaftsgütern sei dagegen noch nicht trennscharf formuliert. Auch wenn die Rechtsstaatlichkeit selbst als Element der öffentlichen Güter bezeichnet werden könne, legt *Blížkovský* seiner Untersuchung das Verständnis zugrunde, die Rechtsstaatlichkeit beziehe sich schwerpunktmäßig auf die Methode der politischen Entscheidungsfindung an sich, während das Gemeinwohl das Ergebnis dieser Entscheidungen darstelle, und verstehe sich insofern als selbstständige Kategorie. Aus diesem Blickwinkel seien momentan lediglich zwei Aktionen der G20 einem rechtsstaatlichen Bereich zuzuordnen: die Korruptionsbekämpfung sowie das Vorgehen gegen die Steuervermeidung. Hinsichtlich letzterem begründet *Blížkovský* seine Qualifikation damit, dass die unkoordinierte und teilweise bewusst lückenhafte Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme und die darauf basierende aggressive Steuerplanung international agierender Unternehmen negativen Einfluss auf die Wahrnehmung der Bevölkerung im Hinblick auf die gerechte und soziale Grundausrichtung ihrer eigenen demokratischen Institutionen habe. Global wirkende Maßnahmen, die auf die kollektive Verbesserung rechtsstaatlicher Belange gerichtet sind, seien insofern prekär, weil sie insbesondere die rechtliche Souveränität der Staaten notwendigerweise in Frage stellen. Dennoch sei es den G20 auf dem Gebiet des Steuerrechts nach Ansicht des Autors gelungen, einen entscheidenden und bislang beispiellosen Anstoß in Richtung einer global-politischen Abstimmung nationaler Rechtssysteme zu geben. Sämtlichen in diesem Bereich ergriffenen Maßnahmen der G20 liege die Zielsetzung zugrunde, ein Wettbewerbsgleichgewicht zwischen den Staaten herzustellen und somit sowohl das Steueraufkommen zu sichern als auch zur effizienten Verteilung von Kapital beizutragen. Hierfür seien auf Initiative der G20 bislang drei maßgebliche Wege beschritten worden: der Ausbau des *Global Forums* und der *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, die primär die Förderung des Austauschs steuerrelevanter Informationen in den Blick nehmen, sowie die Gründung der *BEPS*-Initiative zur Bekämpfung doppelter Nichtbesteuerung. Der Autor betont darüber hinaus, dass die Reichweite der G20-Maßnahmen zur Koordination der globalen Wirtschaftspolitik weit über das Gebiet ihrer eigentlichen Mitgliedstaaten hinausgehe und auch die Politik anderer Nationen und Jurisdiktionen beeinflusse. Hierfür seien neben den politischen und informellen Kanälen der G20-Politik insbesondere institutionelle Effekte ursächlich. Auf institutionellem Weg erfolge die Einflussnahme auf Länder und Jurisdiktionen jenseits der G20-Staaten über internationale Organisationen, die die Arbeit der G20 unterstützen, indem sie deren Übereinkünfte in ihre Aktivitätsfelder integrieren und

die G20-Politik somit auch für ihr eigenes Forum übernehmen. Zu diesen Institutionen zählen beispielsweise der Internationale Währungsfonds, die OECD, die UN und die WTO. Im Hinblick auf die Umsetzung steuerrechtlicher Abstimmung gelte es insofern besonders die Arbeit der OECD im Rahmen der BEPS-Initiative hervorzuheben. Auch wenn die wirtschaftlichen Resultate der G20-Initiativen bisweilen noch das Ergebnis mannigfaltiger kleinerer politischer Maßnahmen darstellen und ihre Durchschlagskraft umstritten sei, bewertet *Blížkovský* das Wirken der G20 positiv und sieht darin einen wichtigen Beitrag zur globalen wirtschaftlichen und rechtlichen Koordination.

Sarah Collet

Flora Sicard: Quand la sélectivité n'est plus sélective, ou le nécessaire rééquilibrage des critères des aides d'État (Revue de Droit Fiscal 2017 N° 26, 367, S. 9–22).

Wie sich aus dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV ergibt, unterfallen dem europäischen Beihilfeverbot nur solche staatlichen Vorteile, durch die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt werden. Wie weit der EuGH dieses gemeinhin als „Selektivität“ bezeichnete Kriterium in seinen jüngeren Entscheidungen auf dem Gebiet des europäischen Steuerrechts versteht und welche Probleme sich daraus ergeben, ist Gegenstand des Aufsatzes von *Flora Sicard*, Doktorandin an der Universität Panthéon-Assas (Paris II). – Zunächst stellt *Sicard* dar, dass in Abhängigkeit von Zielen und Formen von fiskalischen Maßnahmen drei Typen der Selektivität unterschieden werden: erstens die individuelle Selektivität, zweitens die regionale Selektivität und drittens die materielle Selektivität. Dabei soll eine Maßnahme materiell selektiv sein, wenn der Kreis der begünstigten Unternehmen zwar mit allgemeinen Worten umschrieben sei, aber aus rechtlichen oder faktischen Gründen bestimmte Unternehmen bevorzugt würden. Während sich individuell und regional selektive Maßnahmen zumeist problemlos identifizieren ließen, sei die Reichweite der materiellen Selektivität noch nicht abschließend geklärt. Immerhin bestehe weitgehend Einigkeit darüber, dass nach dem folgenden Prüfprogramm über die materielle Selektivität einer Maßnahme zu entscheiden sei: Erstens sei herauszuarbeiten, was das „normale“ Referenzsystem sei, zweitens, inwiefern die streitige Maßnahme hiervon eine Ausnahme bilde, und drittens, dass sich für diese Abweichung kein hinreichender Rechtfertigungsgrund anführen lasse. Problematisch sei jedoch, dass hiermit allen Beteiligten große Argumentationsspielräume gewährt würden und so die abschließenden Entscheidungen für Einzelfälle (noch) nicht vorhersehbar seien. Die damit verbundenen Unsicherheiten seien vor allem bedenklich wegen der erheblichen Konsequenzen eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot, darunter die Rückzahlungsverpflichtung für einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren plus Zinsen. – Nach diesen einleitenden Ausführungen untersucht *Sicard* im Detail, wie das „normale“ Referenzsystem und der Ausnahmecharakter der streitigen Maßnahme nach der aktuellen Recht-

sprechung des EuGH zu bestimmen seien. Hinsichtlich des Referenzsystems sei ein exakter Zuschnitt erforderlich, um weder falsch-positive noch falsch-negative Ergebnisse zu erzeugen. Hierzu bemerkt sie kritisch, dass der Anwendungsbereich für das Beihilfeverbot umso kleiner sei, je stärker ein mitgliedstaatliches Steuersystem fragmentiert sei. Das gelte freilich nur bei Anerkennung sämtlicher seitens der Mitgliedsstaaten vorgenommenen Unterteilungen. Überdies sei darauf zu achten, die Selektivität einer Maßnahme nicht schon aus ihrer bloßen Bedingtheit zu schließen. Schließlich geht *Sicard* auf das neuere Urteil des EuGH in der Rechtssache *World Duty Free Group* ein. In diesem Fall hat der EuGH entschieden, dass das Kriterium der Selektivität erfüllt ist, wenn nur in Spanien ansässige Unternehmen, die Beteiligungen in Höhe von mindestens 5 % an ausländischen Unternehmen erwarben, in den Genuss eines bestimmten Steuervorteils kommen. Daraus ergibt sich nach Ansicht von *Sicard*, dass eine Maßnahme im Einzelfall auch materiell selektiv sein könne, wenn sie zwar nicht von einem im betreffenden Mitgliedsstaat bestehenden Referenzsystem abweiche, dieses Referenzsystem jedoch unter Berücksichtigung überstaatlicher Gesichtspunkte selbst diskriminierenden Charakter aufweise. – Ferner spricht sich *Sicard* für mehr Präzision im Umgang mit Abgrenzungsfragen aus. Seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *World Duty Free Group* sei unklar, in welchem Umfang die Mitgliedsstaaten noch wirtschaftspolitische Maßnahmen erlassen könnten, ohne gegen das Beihilfeverbot zu verstoßen. Überdies regt sie eine sorgfältigere Trennung zwischen den Tatbestandsmerkmalen der Selektivität und des staatlichen Vorteils an, da diese Punkte unterschiedliche Perspektiven eröffneten. Während das Kriterium des staatlichen Vorteils auf das Ergebnis der Maßnahme gerichtet sei, beziehe sich das Kriterium der Selektivität auf den Empfänger. Schließlich sei das Diskriminierungsverbot mit seinem erweiterten Anwendungsbereich von Verletzungen der Grundfreiheiten abzugrenzen. Das sei vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen der jeweiligen Rechtsbehelfe bedeutsam. Während ein Konkurrent unter Berufung auf die Grundfreiheiten selbst den mit der streitigen Maßnahme verbundenen Vorteil erreichen könne, sei das Beihilfeverfahren ausschließlich auf den Entzug von Vorteilen ausgelegt. In diesem Zusammenhang sei auch zu klären, welche Fälle der Inländerdiskriminierung, die traditionell allesamt außerhalb des Anwendungsbereichs des europäischen Rechts lagen, vom Beihilfeverbot in seiner neuen Form erfasst würden. – Abschließend präsentiert *Sicard* Lösungsansätze für die durch die jüngste Ausweitung des Beihilfeverbotes aufgekommenen Probleme. Zum einen schlägt sie vor, nach der erweiterten Auslegung von Referenzsystem und Ausnahmecharakter der streitigen Maßnahme wieder ein Gleichgewicht herzustellen, indem die Rechtfertigungsmöglichkeiten entsprechend vergrößert werden. Zum anderen regt sie an, die im europäischen Wettbewerbsrecht entwickelten Grundsätze über die Verzerrung des Wettbewerbs auf das Beihilferecht zu übertragen.

Carina Gabriella Schwarz

Die Herausgeberschaft von STEUER UND WIRTSCHAFT möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahrgang 2017 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereicherter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. DIRK KIESEWETTER
Universität Würzburg

Prof. Dr. STEPHAN KUDERT
Europa-Universität Viadrina

Prof. Dr. JOHANNES VOGET
Universität Mannheim

Prof. Dr. CHRISTOPH WATRIN
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

STATISTIK
für die Jahrgänge 2015 bis 3/2017

Ökonomische Beiträge	
Durchschnittliche Begutachtungsdauer:	ca. 2,5 Monate
Ablehnungsquote:	ca. 52 %

Im Andenken an Albert Hensel (*1895, †1933),
einem bedeutenden Wegbereiter der modernen
deutschen Steuerrechtswissenschaft,

schreibt die

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Köln,
unter der Schirmherrschaft
des Präsidenten des Bundesfinanzhofs, Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff,

den

ALBERT-HENSEL-PREIS 2018

aus.

Die Auszeichnung wird auf
der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
am 17. September 2018 in Köln zuerkannt
und besteht in einem Geldpreis von 5.000,- €.

Mit diesem Preis soll die hervorragende Arbeit
eines jüngeren Verfassers ausgezeichnet werden,
die einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen
Erforschung des Steuerrechts leistet.

Bewerbungen und Vorschläge können an den Vorsitzenden der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Herrn Universitätsprofessor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht
und Öffentliches Recht, Ludwig-Maximilians-Universität München, Professor-Huber-Platz 2, 80539 München,
bis **30. April 2018** gesandt werden.

Es wird gebeten, der Bewerbung drei Exemplare der Arbeit beizufügen.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen
Der Vorsitzende des Vorstandes