



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

steuer-und-wirtschaft.de

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

StuW 
online

Hartmut Söhn
zum
80. Geburtstag

| | | |
|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Festbeiträge > | Rainer Wernsmann – Die Finanzverfassung als Rahmen der Besteuerung | 100 |
| | Sebastian Müller-Franken – Grundfragen des Besteuerungsverfahrens | 113 |
| | Bernd Heuermann – Prinzipiengeleitete Umsetzung des Unionsrechts in das harmonisierte nationale Recht | 123 |
| | Friedrich Loschelder – Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung | 136 |
| | Joachim Schmitt – Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft | 147 |
| Abhandlungen > | Christiana Djanani / Michael Kastl – Auswirkung des § 6b EStG auf die Liquiditätssituation des Steuerpflichtigen unter Unsicherheit | 157 |
| | Stefan Trencsik / Jesko Thiede – Beihilferecht und Entscheidungsspielräume der Verwaltung bei Gesetzesauslegung und Ermessensausübung | 170 |
| | Eva Greil / Stefan Greil – Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien | 184 |

Topaktuell und praxisnah.



Kohlmann Steuerstrafrecht
Kommentar mit Ordnungswidrigkei-
tenrecht und Verfahrensrecht
Kommentar zu den §§ 369 – 412 AO.
Loseblatt, 4.000 Seiten in 2 Ordnern.
149,- € bei einem Abonnement
für mindestens zwei Jahre.
Ergänzungslieferungen 3-mal im Jahr.
ISBN 978-3-504-25950-1



Das Werk online:
otto-schmidt.de/tk-modul
juris.de/pmsteustraf

Mit diesem Praxiskommentar sind Berater seit jeher auf der sicheren Seite. In diesem seit Jahrzehnten bewährten Standardwerk finden Sie alles, was Sie für eine kompetente Beratung in jedem Verfahrensstadium brauchen. Ob gegenüber dem Finanzamt, den Ermittlungsbehörden oder den Gerichten.

Aktuell in der Lieferung 59:

- Verschärfung der Steuerverfähdung durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz
- Neues Regelbeispiel Steuerhinterziehung durch Nutzung einer Drittstaatgesellschaft
- Reform der Vermögensabschöpfung
- Reform des Geldwäschegesetzes
- Neu: Tax Compliance
- Neubearbeitung der Steuerordnungswidrigkeiten inklusive Unternehmensgeldbuße

Jetzt Probelesen oder direkt bestellen unter www.otto-schmidt.de/kst

Online Probe lesen
und bestellen!

Sack.de



otto schmidt



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

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

Begründet 1922 von Heinrich Reinach (Herausgeber bis 1934)

Herausgeber seit 1934: Enno Becker · Carl Boettcher · Ottmar Bühler · Wilhelm Erhard · Werner Friedrich · Rolf Grabower · Karl-Heinrich Hansmeyer · Ludwig Heßdörfer · Friedrich Klein · Dieter Leibrecht · Roland Löhlein · Gerhard Mann · Wolfgang Mersmann · Heinz Oeftering · Johannes Popitz · Alexander Prugger · Gerd Rose · Günter Schmolders

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989–2014) gemeinsam mit

Dieter Birk · Karl Heinrich Friauf · Norbert Herzig · Paul Kirchhof · Heinrich Wilhelm Kruse · Heinz-Jürgen Pezzer · Wolfram Reiß · Dieter Schneider · Joachim Schulze-Osterloh · Hartmut Söhn · Franz W. Wagner · Franz Wassermeyer

Inhalt

steuer-und-wirtschaft.de

Editorial

Hartmut Söhn zum 80. Geburtstag 97

Festbeiträge

Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Passau – Die Finanzverfassung als Rahmen der Besteuerung – Verfassungsrechtliche Ableitungen aus den Steuertypen des Grundgesetzes

Es gibt kein freies Steuererfindungsrecht des (Bundes- oder Landes-)Gesetzgebers außerhalb der Steuerarten und Steuern, deren Aufkommen das Grundgesetz in seinem Art. 106 GG selbst verteilt. Alle Steuern und Steuerarten, die der Gesetzgeber regelt, müssen dem Typus einer der dort aufgezählten Steuern oder Steuerarten entsprechen. Der Beitrag behandelt exemplarisch Fragen nach dem verfassungsrechtlich maßgeblichen Typus bestimmter Steuern, insbesondere ob der Einkommensteuer eine Begrenzung auf sog. Markteinkommen zugrunde liegt, ob der Typus einer „Einkommensteuer“ grundsätzlich die Abziehbarkeit erwerbsbezogener Aufwendungen fordert und welche Anforderungen an Verlustverrechnungsbeschränkungen das Grundgesetz stellt (sog. objektives Nettoprinzip), worin der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer liegt und wie der Typus einer „Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer“ zu verstehen ist. 100

Prof. Dr. Sebastian Müller-Franken, Marburg – Grundfragen des Besteuerungsverfahrens – Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens will das Problem der Überlastung der Steuerverwaltung durch eine regelmäßig digitalisierte Erstellung von Steuerbescheiden lösen. Die Risikomanagementsysteme, welche die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit einer vollautomatisierten Besteuerung garantieren sollen, sind jedoch angreifbar und so die Schwachstelle des Konzepts, weshalb sie durch Künstliche Intelligenz geschützt werden müssten. Der Nutzung selbst lernender Algorithmen sind durch das rechtsstaatliche und das demokratische Prinzip



Aktionsmodul Steuerrecht, die perfekte Online-Bibliothek.
Inklusive Selbststudium nach § 15 FAO! Jetzt testen: www.otto-schmidt.de/aks.

Inhalt

jedoch Grenzen gesetzt. Zudem schützt das Recht der Europäischen Union das Bedürfnis des Bürgers, sich in einem Verwaltungsverfahren an einen Menschen wenden zu können. 113

Prof. Dr. Bernd Heuermann – Prinzipiengeleitete Umsetzung des Unionsrechts in das harmonisierte nationale Recht – Missbrauchsvermeidung als primärrechtlich fundierter Rechtsgrundsatz

Dargestellt wird eine eigenständige Methodologie, in welcher Weise das Unionsrecht in das staatliche Recht des Mitgliedstaates umzusetzen ist. Während die richtlinienkonforme Auslegung oder die Rechtsfortbildung des nationalen Rechts die unionalen Prinzipien aufnimmt und in das eigene Recht integriert, wirken das Berufungsrecht und die Versagungspflicht von außen in direkter Anwendung des unionalen Rechts auf das nationale Recht ein. Dabei streitet das Berufungsrecht zugunsten der Steuerpflichtigen. Gewährt die Richtlinie eine Steuerbefreiung, das nationale Recht aber nicht, tritt die Befreiung kraft Berufung neben das nationale Recht. Grundsätzlich ist das Berufungsrecht nicht invers strukturiert. Der Mitgliedstaat kann sich nicht auf ein für ihn günstigeres Richtlinienrecht berufen, er muss es in nationales Recht umsetzen. Davon ausgenommen ist aber die primärrechtlich begründete Versagungspflicht: Gewährt das Unionsrecht (z.B. in einer Richtlinie) ein Recht, so ist dieses Recht unmit- telbar aufgrund des Unionsrechts zu versagen, wenn es missbräuchlich in Anspruch genommen wird. Hier bedarf es keiner Umsetzung in das nationale Recht: So ist der Vorsteuerabzug auch jenseits einer Änderung oder rechtsfortbildenden Auslegung des § 15 UStG zu versagen, wenn der Leistungsempfänger z.B. bösgläubig ist. Liegen missbräuchliche Praktiken vor, bedarf es zur Umqualifizierung allerdings einer nationalen Norm. Diese findet sich in 42 AO, deren Rechtsfolgenanordnung das Programm des EuGH zur Missbrauchsprävention spiegelt. 123

Dr. Friedrich Loschelder, LL.M. (Edinb.) – Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung – Überlegungen zum objektiven und zum subjektiven Nettoprinzip

Der Beitrag behandelt Grundfragen der Einkommensteuer anhand von zwei aktuellen Beispielen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip geht es um die Frage, wie betriebliche/berufliche Aufwendungen von Privataufwendungen abzu- grenzen sind, am Beispiel der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. umgekehrten Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Im Zusammenhang mit dem subjektiven Nettoprinzip soll der Frage nachgegangen werden, wieviel Gestal- tungsmöglichkeit dem Gesetzgeber bei der Berücksichtigung existenzieller und unvermeidbarer Aufwendungen zukommt, ausgehend von der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Ansatz einer zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG. . 136

Prof. Dr. Joachim Schmitt, Bonn – Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft

Das deutsche Ertragsteuerrecht ist im Grundsatz systematisch aufgebaut und beinhaltet unterschiedliche Prinzipien. Dazu gehören die Besteue- rung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das objektive Nettoprinzip und der Grundsatz der Individualbesteuerung. Umwandlungsmaß- nahmen können dazu führen, dass diese Grundsätze zum Vor- oder Nachteil des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden. Es stellt sich die Frage ob und wie sich dies rechtfertigen lässt. 147

Abhandlungen

Prof. em. Dr. Dr. Christiana Djanani / Michael Kastl, beide Eichstätt-Ingolstadt – Auswirkung des § 6b EStG auf die Liquiditätssituation des Steuerpflichtigen unter Unsicherheit

Der Beitrag untersucht die Wirkung des § 6b EStG auf die Liquidität von Unternehmen unter Unsicherheit. Dies erfolgt durch die Simulation voll- ständiger Finanzpläne eines Modellunternehmens im Rahmen einer Monte-Carlo-Simulation. Die Simulationsergebnisse werden statistisch auf- bereitet, miteinander verglichen und interpretiert. Es ist eine weiterhin vorhandene Bevorzugung von § 6b EStG-Inlandsfällen gegenüber EU-/ EWR-Fällen sowie Drittlandsfällen hinsichtlich der Unternehmensliquidität durch den Gesetzgeber zu beobachten. 157



Der Klassiker in Neuauflage.

Der *Tipke/Lang* stellt sämtliche Teilgebiete des deutschen Steuerrechts dar, von den Grundlagen über die einzelnen Steuerarten bis zum Verfahrensrecht. Er vermittelt die großen Zusammenhänge und ein grundlegendes Ver- ständnis für das Steuerrecht.

Bestellen Sie jetzt unter otto-schmidt.de/tl23



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Hartmut Söhn zum 80. Geburtstag

Wem es schwer fällt, ein Beispiel für eine spezifisch deutsche kulturelle Errungenschaft zu nennen, der kann in den Traditionen der Universitäten dieses Landes fündig werden bei der Institution der akademischen Festschrift: Eine von der deutschen Universität hervorgebrachte und von ihr wie nirgendwo auf der Welt gepflegte Übung, einen Wissenschaftler, der ein bestimmtes Alter erreicht und sich Anerkennung in seinem Fach erworben hat, mit Beiträgen meist seiner Schüler, Freunde und Weggefährten zu ehren. Für ihren Empfänger bleibt eine Festschrift neben der Freude des akademischen Festes allerdings regelmäßig nicht ohne Folgen für seine anschließende Wahrnehmung im wissenschaftlichen Diskurs: Es kommt zu einem sanften Hinübergleiten von der Rolle eines aktiven Teilnehmers an den Debatten in den Status des dem Alltäglichen entrückten Betrachters, der sich von der fachlichen Auseinandersetzung eher fernzuhalten hat. Wenngleich in den akademischen Traditionen der deutschen Universität fest verwurzelt, konnte *Hartmut Söhn* in seiner preußischen Bescheidenheit wie aber auch in seinem beruflichen Temperament einer Festschrift für sich damit nichts abgewinnen, weshalb er auf eine entsprechende Anfrage hin dankend verzichtet hat.

Eine Festschrift hätte auch nicht zum Jubilar gepasst. *Hartmut Söhn* ist nämlich auch nach seinem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst unverändert literarisch aktiv und bewältigt sein, die Kräfte nicht weniger im Dienst Stehender übersteigendes, Arbeitspensum wie eh und je: So übt er nach wie vor die Funktion des die Hochschuleseite repräsentierenden Erstverfassers des *Hübschmann/Hepp/Spitaler* Großkommentars zur Abgaben- und Finanzgerichtsordnung aus, für den er regelmäßig seine Kommentierungen aktualisiert, er versieht zusammen mit *Klaus Offerhaus* und *Hans-Friedrich Lange* wie gewohnt die Herausgeberschaft ihres Kommentars zum Umsatzsteuergesetz und nimmt die Pflichten seiner Mitgliedschaft im wissenschaftlichen Beirat des Bundesfinanzministeriums durch regelmäßige Teilnahme an dessen Sitzungen wahr; allein seine Erläuterungen zu den Betriebs- wie auch zu den Sonderausgaben in dem von ihm und *P. Kirchhof* gemeinsam zu Anfang der 1980er Jahre begründeten Kommentar zum Einkommensteuergesetz hat er mittlerweile abgegeben. Einzelbeiträge, hier auch zu Festschriften, treten hinzu. Wenn *Hartmut Söhn* am 4.4.2018 seinen 80. Geburtstag gefeiert hat, so hält die deutsche Universität für einen Wissenschaftler seines Typs indes ein viel adäquateres, nicht allein mit ihr assoziiertes, sondern an allen Universitäten Europas gepflegtes Format bereit, das akademische Werk eines Professors zu würdigen: das wissenschaftliche Symposium zu Ehren eines Gelehrten.

An seiner alten Wirkungsstätte der Universität Passau, an der er von ihrer Gründung im Jahre 1979 bis zu seiner Emeritierung im Jahre 2006 geforscht und gelehrt hat (zu den Stationen im Leben und dem Werk von Hartmut Söhn s. *Müller-Franken*, *StuW* 2008, 184 ff.), haben seine Schüler und sein Nachfolger auf seinem Lehrstuhl zwei Tage nach seinem Geburtstag aus diesem Anlass eine solche akademische Zusammenkunft unter dem Titel „Grundfragen der Besteuerung – Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Besteuerungsverfahren“ organisiert. Innerhalb eines halben Tages, das „Passauer Format“, haben in hoch verdichteter Form vier Referate und eine anschließende Diskussion Fragen aus den Bereichen des Steuerrechts, mit denen sich der Jubilar wissenschaftlich beschäftigt und die er mit zahlreichen Beiträgen geprägt hat, auf der Grundlage und in Auseinandersetzung mit dessen Schriften beleuchtet.

Die Steuergewalt des vom Grundgesetz verfassten Staates ist, wie jede von ihm ausgeübte Staatsgewalt, durch die Verfassung begründete und begrenzte politische Herrschaft, so dass am Anfang ein Referat zum

verfassungsrechtlichen Rahmen der Besteuerung zu stehen hatte. Unter dem Titel „Die Finanzverfassung als Rahmen der Besteuerung – Verfassungsrechtliche Ableitungen aus den Steuertypen des Grundgesetzes“ hat sich der Vortrag auf einige Kernprobleme dieses Themas konzentriert (Prof. Dr. *Rainer Wernsmann*, Passau). Ausgehend von der Prämisse, dass die Finanzverfassung den Gesetzgebern von Bund und Ländern kein freies Steuererfindungsrecht einräumt, sondern einen Numerus clausus der Steuern und Steuern kennt, suchte das Referat nach Antworten auf die Frage, welche typusprägenden Merkmale die einzelnen Steuern ausmachen. In diesem Sinne beruhe das objektive Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht nicht nur auf Grundentscheidungen des Gesetzgebers, sondern sei als Prinzip unmittelbar aus der Verfassung abzuleiten, was im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen des Prinzips nicht ausschliesse. Eine Einnahmensteuer entspreche nicht mehr dem Typus einer Einkommensteuer. Weder das Grundgesetz selbst noch Grundentscheidungen des Gesetzgebers begrenzten jedoch den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers auf das am Markt erworbene Einkommen, was Folgen etwa für die Besteuerung erhaltenen Unterhalts habe. Schließlich widmet sich der Beitrag der Frage, ob es dem Typus einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer noch entspricht, wenn sich der Tarifverlauf des Solidaritätszuschlags von der Einkommen- und Körperschaftsteuer löst.

Dieser Rahmen des Steuerrechts, der sich aus dem Grundgesetz ergibt, wurde dann mit einem Vortrag von Richter am BFH Dr. *Friedrich Loschelder*, LL.M., gefüllt zu „Grundfragen der Einkommensteuer“ als einer der beiden Einzelsteuern, der *Hartmut Söhn* einen wesentlichen Teil seiner Aufmerksamkeit gewidmet hat. *Loschelder*, der seinem Referat den Untertitel „Die neue Rechtsprechung des BFH zur sog. umgekehrten Familienheimfahrt und das objektive Nettoprinzip“ hinzugefügt hat, stellte die Kernfrage der Einkommensteuer nach der Unterscheidung der beruflichen von der privaten Sphäre und damit nach der Bedeutung des objektives Nettoprinzips für diese Steuer in den Mittelpunkt seiner Ausführungen. Anhand von Beispielfällen umgekehrter Familienheimfahrten fragte *Loschelder* nach der Vereinbarkeit der hierzu geänderten Rechtsprechung des BFH mit dem objektiven Nettoprinzip. *Loschelder* wandte sich aber auch den ausnahmsweise beachtlichen privaten Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip) anhand der neueren Rechtsprechung des BFH zum Ansatz einer zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG zu und stellte die Frage, ob und inwieweit der Gesetzgeber den Abzug existenzieller und unvermeidbarer Aufwendungen beschränken darf.

Von den Einzelsteuern spielt, wie erwähnt, aber auch die Umsatzsteuer bis zum heutigen Tage eine große Rolle in der Arbeit des Jubilars. Es ist nicht übertrieben zu sagen, dass es wesentlich *Hartmut Söhn* gewesen ist, der mit zwei Grundsatzstudien in dieser Zeitschrift den Charakter der Umsatzsteuer als der allgemeinen Verbrauchsteuer herausgearbeitet und die Notwendigkeit, die Steuer aus dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Verbrauchers heraus zu verstehen, aufgezeigt hat. Anders als bei der Einkommensteuer wird der Rahmen dieser Steuer indes nicht nur durch das Grundgesetz, sondern auch wesentlich durch das Recht der Europäischen Union geprägt, eine Dimension, die der Jubilar sehr früh in ihrer vollen Bedeutung erkannt und für die Dogmatik der Steuer entfaltet hat.

Vor diesem Hintergrund war das den Grundfragen der Umsatzsteuer gewidmete Referat mit dem Titel „Prinzipiengeleitete Umsetzung des Unionsrechts in das harmonisierte nationale Recht – Missbrauchsvermeidung als primärrechtlich fundierter Rechtsgrundsatz“ versehen (Vors. Richter am BFH Prof. Dr. *Bernd Heuermann*, München und Heidelberg). *Heuermann* stellte eine eigenständige Methodologie vor zu der Frage, in welcher Weise sich die Geltung des Unionsrechts im staatlichen Recht der Mitgliedstaaten entfaltet. Während die richtlinienkonforme Auslegung oder die Rechtsfortbildung des nationalen Rechts die unionalen Prinzipien aufnehme und in das eigene Recht integriere, wirkten das Berufungsrecht und die Versagungspflicht lediglich von außen auf das nationale Recht ein. Dabei streite das Berufungsrecht zugunsten des Steuerpflichtigen, während der Mitgliedstaat sich ohne Umsetzung nicht auf ein für ihn günstigeres Richtlinienrecht berufen könne. Davon ausgenommen sei allerdings die primärrechtlich begründete Versagungspflicht, bei der es keiner Umsetzung in das nationale Recht bedürfe. So dürfe etwa dem bösgläubigen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug versagt werden.

Das Schlussreferat der Konferenz war dann den „Grundfragen des Besteuerungsverfahrens“ gewidmet (Prof. Dr. *Sebastian Müller-Franken*, Marburg). Die ewige Frage der chronischen Überlastung der Steuerverwaltung will das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens lösen durch eine regelmäßige vollautomatisierte Erstellung von Steuerbescheiden, weshalb der Vortrag mit dem Untertitel „Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht“ versehen war. Gebe es keine Menschen, die die Bedürfnisse eines Gemeinwesens befriedigen können, sei es sicher richtig danach zu fragen, ob Maschinen an deren Stelle treten können. Die Risikomanagementsysteme, welche die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit einer vollautomatisierten Besteuerung garantieren sollen, seien jedoch angreifbar und so die Schwachstelle des Konzepts, weshalb sie durch Künstliche Intelligenz geschützt werden müssten. Der Nutzung selbst lernender Algorithmen seien durch das rechtsstaatliche und das demokratische Prinzip jedoch Grenzen gesetzt. Zudem schütze das Recht der Eu-

ropäischen Union das Bedürfnis des Bürgers, sich in einem Verwaltungsverfahren an einen Menschen wenden zu können.

Seinen Ausklang fand die Tagung bei einem gemeinsamen Abendessen, in dessen Rahmen die Teilnehmerinnen und Teilnehmer ihren Gedankenaustausch bei Speisen und Getränken fortsetzen konnten und das die Veranstaltung so zu einer Zusammenkunft werden ließ, die ihren Namen verdient.

Die Artikel dieser *Hartmut Söhn* gewidmeten Ausgabe der *Steuer und Wirtschaft* werden abgerundet durch einen Beitrag zum Unternehmensteuerrecht, der unter dem Titel „Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft“ die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Besteuerung von Unternehmen bei Umwandlungen beleuchtet (Prof. Dr. WP *Joachim Schmitt*, Bonn und Passau). Das Umwandlungsteuergesetz lasse es zu, dass stille Reserven entgegen dem Grundsatz der Individualbesteuerung auf andere Rechtsträger übergehen, um betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerrechtliche Folgen zu behindern, die ohne die Regelungen dieses Gesetzes eintreten würden. Allerdings werde das objektive Nettoprinzip durchbrochen, soweit beim übernehmenden Rechtsträger ein Übernahmeverlust steuerlich nicht berücksichtigt werde, der auf einem vom diesem getragenen Beteiligungsaufwand (Anschaffungskosten) beruhe; eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung finde sich hierfür jedoch in der Regel im Gesichtspunkt der Typisierung.

Am Ende dieses Geleitworts bleibt uns, den Schülern und dem Nachfolger im Amt an der Passauer Universität, dem Jubilar zu diesem besonderen Geburtstag zu gratulieren und aus tiefem Dank ein herzliches „vergelt's Gott“ zu sagen für Förderung, Anregungen und Freundschaft, die wir seit vielen Jahren erfahren dürfen.

Marburg, Bonn und Passau im April 2018

Sebastian Müller-Franken, Joachim Schmitt, Rainer Wernsmann

Festbeiträge

Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Passau*

Die Finanzverfassung als Rahmen der Besteuerung

Verfassungsrechtliche Ableitungen aus den Steuertypen des Grundgesetzes

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Numerus clausus der Steuerarten – kein freies Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers
- III. Begrenzung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums durch die sog. Markteinkommenstheorie?
 1. Markteinkommenstheorie im Einkommensteuerrecht
 2. Selbstbindung des Gesetzgebers wegen des Erfordernisses folgerichtiger Umsetzung einer Belastungsgrundentscheidung?
 3. Herleitung der Markteinkommenstheorie unmittelbar aus dem Grundgesetz?
 4. Folgerungen für die Steuerpflichtigkeit von Unterhaltsleistungen
 5. Markteinkommenstheorie und Erbschaftsteuerrecht
- IV. Objektives Nettoprinzip als typusprägendes Merkmal der Einkommensteuer
 1. Verfassungsunmittelbare Verankerung des objektiven Nettoprinzips
 2. Beispiele für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips
 - a) Ausschluss des Werbungskostenabzugs bei Einkünften aus Kapitalvermögen
 - b) Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen
- V. Tarifverlauf der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (Solidaritätszuschlag)
 1. Sichtweise der älteren Rechtsprechung des BVerfG
 2. Kritik an der Gleichsetzung des Solidaritätszuschlags mit einer Erhöhung des Steuertarifs bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer
- VI. Zusammenfassung der Ergebnisse

Es gibt kein freies Steuererfindungsrecht des (Bundes- oder Landes-)Gesetzgebers außerhalb der Steuerarten und Steuern, deren Aufkommen das Grundgesetz in seinem Art. 106 GG selbst verteilt. Alle Steuern und Steuerarten, die der Gesetzgeber regelt, müssen dem Typus einer der dort aufgezählten Steuern oder Steuerarten entsprechen. Der Beitrag behandelt exemplarisch Fragen nach dem verfassungsrechtlich maßgeblichen Typus bestimmter Steuern, insbesondere ob der Einkommensteuer eine Begrenzung auf sog. Markteinkommen zugrunde liegt, ob der Typus einer „Einkommensteuer“ grundsätzlich die Abziehbarkeit erwerbsbezogener Aufwendungen fordert und welche Anforderungen an Verlustverrechnungsbeschränkungen das Grundgesetz stellt (sog. objektives Nettoprinzip), worin der Belastungs-

grund der Erbschaftsteuer liegt und wie der Typus einer „Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer“ zu verstehen ist.

The legislator (on federal level and on state level) bears the right to create own taxes and tax types only as far as the Basic Law explicitly allocates the internal tax revenue in article 106. Hence, all taxes and forms of taxes which are governed by the legislator must correspond to one of those taxes or forms of taxes listed in article 106 Basic Law. By means of examples the publication discusses questions related to the relevant type of certain taxes in a constitutional sense, especially if income tax is subject to a limitation to the so called market revenue, if the tax type „income tax“ generally determines the deductibility of employment-related expenses and which requirements the Basic Law sets out for the limitation to an offset of losses (so-called objective net principle), how the legislator justifies inheritance tax and, finally, what is meant by the taxation type „supplementary levy to income tax and corporation tax“.

I. Einleitung

Das wissenschaftliche Werk von *Hartmut Söhn* umfasst das Steuerrecht in seiner ganzen Breite, und zwar vor allem das Einkommensteuerrecht, das Umsatzsteuerrecht, das Steuerverfahrens- Finanzprozessrecht, aber auch den verfassungsrechtlichen Rahmen der Besteuerung. In diesem Beitrag sollen Fragen des finanzverfassungsrechtlichen Rahmens der Besteuerung behandelt werden.¹ Angesichts der Weite des Themas sol-

* Prof. Dr. Rainer Wernsmann ist Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht, Universität Passau. Dieser Beitrag ist meinem Vorgänger auf diesem Lehrstuhl, Herrn Prof. Dr. Hartmut Söhn, zu seinem 80. Geburtstag am 4.4.2018 in herzlicher Verbundenheit gewidmet. Teile dieses Beitrags wurden am 6.4.2018 auf einem an der Universität Passau zu Ehren von Hartmut Söhn veranstalteten Symposium vorgestellt.

1 Zu verfassungsrechtlichen Fragen der Besteuerung etwa (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) Söhn, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in FS für Tipke, 1995, 343; ders., Besteuerung von Schadensersatzrenten und Verfassungsrecht, in FS für Friauf, 1996, S. 809; ders., Verfassungsrechtliche Bindungen bei der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen durch Höchstbeträge, StuW 1990, 356; ders., Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in FS für Klein, 1994, S. 421; ders., Kindergrundfreibetrag und Verfassungsrecht, in FS für Bethge, 2009, S. 439; ders. (zusammen mit Müller-Franken), Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen, StuW 2000, 442; ders., Besteuerung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende und geschiedene Ehegatten, StuW 2005, 109; ders., Abzugsfähigkeit von Alters-

len vor allem die Vorgaben der Typen der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten in den Blick genommen werden.

Das BVerfG hat im Jahr 2017 entschieden, dass es kein freies Steuererfindungsrecht des (Bundes- oder Landes-)Gesetzgebers gibt. D.h. der Gesetzgeber darf keine Steuern oder Steuerarten „erfinden“, die das Grundgesetz in seinem Art. 106 nicht kennt. Damit ist für die Praxis erstmals eine in der Literatur lange umstrittene und klassische Streitfrage geklärt, und es ist wohl kein Zufall, dass die Frage zuvor mangels Entscheidungserheblichkeit der Streitfrage nie entschieden werden musste, da das BVerfG die in Art. 106 GG genannten Typen der Steuern und Steuerarten stets weit und hinreichend flexibel interpretiert hatte.

Im Folgenden soll vorab untersucht werden, ob das Verständnis der Aufzählung von Steuern und Steuerarten in Art. 106 GG als ein *numerus clausus*, ein abschließender Kanon verfassungsrechtlich zulässiger Steuern und Steuerarten, zutrifft (II.). Daran anschließend sollen einige Konkretisierungen aus den Typusbegriffen der Finanzverfassung abgeleitet werden. Es soll geklärt werden, ob die Einkommensteuer nur das Markteinkommen erfassen darf, wie die steuerlich maßgebliche Leistungsfähigkeit zu bestimmen ist und ob eine Markteinkommenstheorie darüber hinaus sogar anderen Steuern auf den Hinzuerwerb (insbesondere der Erbschaftsteuer) Grenzen zieht (III.). Anschließend wird diskutiert, ob das objektive Nettoprinzip den Typus der Einkommensteuer – die keine bloße Einnahmensteuer ist – entscheidend prägt mit der Folge, dass Art. 106 Abs. 3 GG das objektive Nettoprinzip (mit der Möglichkeit von dann vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftigen Durchbrechungen) voraussetzt; zudem werden verfassungsrechtliche Anforderungen an Verlustverrechnungsbeschränkungen erörtert (IV.). Schließlich soll die aktuelle Frage beantwortet werden, ob eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – wie nach dem Koalitionsvertrag geplant – nur für einen Teil der Steuerpflichtigen erhoben werden darf und ein vom Tarifverlauf der Einkommen- und Körperschaftsteuer losgelöster Zuschlag noch dem Typus einer Ergänzungsabgabe entspricht (V.). Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung (VI.).

II. Numerus clausus der Steuern und Steuerarten – kein freies Steuererfindungsrecht der Gesetzgeber

In seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer sprach das BVerfG dieser die Qualifikation als Verbrauchsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ab. Bei dieser Sichtweise² handelte es sich um eine gänzlich neue Steuer, für die das Grundgesetz selbst (in seinem Art. 106) keine Verteilungsregelung enthielt. Damit bedurfte es erstmals³ einer Antwort auf die klassische steuerverfassungsrechtliche – im Schrifttum⁴ lange umstrittene – Frage, ob der (Bundes-)Gesetzgeber Steuern frei erfinden kann, die das Grundgesetz nicht kennt. Unter „übrigen Steuern“ i.S.d. Art. 105 Abs. 2 GG, für die dem Bund die Gesetzgebungskompetenz zusteht, sind nach Meinung des BVerfG und der h.L. nur solche Steuern zu verstehen, die in Art. 106 GG genannt sind⁵. Die Entstehungsgeschichte der Norm im Zuge der Finanzreform 1969 sei unklar, systematische und te-

leologische Aspekte sprächen jedoch gegen ein freies Steuererfindungsrecht.

Diese Sichtweise überzeugt. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes stellt einen Rahmen bereit⁶. Die Spielregeln müssen möglichst klar vor Spielbeginn feststehen. Der einfache (Steuer-)Gesetzgeber ist Akteur im Prozess der Einführung, Erhöhung und Senkung von Steuern und sollte die verfassungsrechtlichen Vorgaben während des laufenden Spiels nicht modifizieren oder auch nur selbst bestimmen können. Das wäre indes der Fall, wenn die Verfassung als offen und nicht abschließend betrachtet würde. Die Verfassung kann den politischen Prozess nur entlasten, wenn sie einen festen Rahmen bildet und nicht der einfache Gesetzgeber die Verteilung einer von ihm neu eingeführten Steuer selbst regeln kann. Dies dient nicht zuletzt auch dem Schutz des Bürgers vor einer Überbelastung und vor einer letztlich unbegrenzten Vielzahl neuer Steuern, ohne dass das Grundgesetz zu deren Einführung explizit ermächtigt hätte. Der *Topos* der Finanzverfassung als fester Rahmenordnung begegnet an vielen Stellen und durchzieht die Rechtsprechung des BVerfG: So sind auch einvernehmliche Abweichungen von Akteuren (z.B. im Recht des Länderfinanzausgleichs) von den Vorgaben der Finanzverfassung unzulässig. Diese ist kein *Soft Law*⁷ oder dispositives Recht, sondern ebenso zwingend wie die übrigen Bestimmungen des Grundgesetzes.⁸

Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 GG umfasst nicht die Erfindung neuer, nicht in Art. 106 GG aufgeführter Steuern sowie die (dann regelungsbedürftige) Zuweisung der Ertragshoheit⁹. Die im Sondervotum entwickelte gegenteilige Argumentation bei Annahme der

vorsorgeaufwendungen als Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 2006, 905; *ders.*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, FinArch 46 (1988), 154; *ders.*, Kappung des Ehegattensplitting?, in FS für Vogel, 2000, S. 639; *ders.*, Umweltsteuern und Finanzverfassung, in FS für Stern, 1997, S. 587; *ders.*, Vorsorgeaufwendungen und einkommensteuerrechtliches Existenzminimum, in FS für Lang, 2010, S. 549.

- 2 Krit. etwa Wernsmann, JZ 2017, 954 (956 ff.) m.w.N. zum Streitstand.
- 3 Offenlassend noch BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91, 2 BvR 1083/91, 2 BvR 2188/91, 2 BvR 2200/92, 2 BvR 2624/94, BVerfGE 98, 83 (101). Vgl. auch BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (354). Bereits vom „*numerus clausus*“ der Leistungspflichten der Art. 105 f. GG sprechend aber BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 (286) = FR 1984, 655.
- 4 Gegen ein freies Steuererfindungsrecht z.B. Stern, Staatsrecht II, 1980, S. 1118 ff.; Vogel/Waldhoff, in Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. zu Art. 104a-115 Rz. 519; Waldhoff, in Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rz. 26; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 324 ff.; *ders.*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 382; a.A. Söhn, FS für Stern, 1997, S. 587 (599 ff.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1088 ff., insb. 1095; Wendt, in: Isensee/Kirchhof, HStR VI, 3. Aufl. 2008, § 139 Rz. 29 f.; Osterloh, NVwZ 1991, 823 (828); Heintzen in v. Münch/Kunig, GG II, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rz. 46; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben unter dem Grundgesetz, 1999, S. 17 ff. Weitere umfassende Nachweise zum Meinungsstand bei BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194 f.), Rz. 71.
- 5 BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194 ff.), Rz. 69-98.
- 6 BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (191), Rz. 58.
- 7 BVerfG v. 24.6.1986 – 2 BvF 1/83, 2 BvF 5/83, 2 BvF 6/83, 2 BvF 1/85, 2 BvF 2/85, BVerfGE 72, 330 (388).
- 8 Tappel/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2015, Rz. 742, 744, 747.
- 9 So aber Sondervotum Huber/Müller zu BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (241 ff.), Rz. 28, 29, 31.

Zustimmungsbedürftigkeit im Bundesrat¹⁰ überzeugt nicht. Nach Art. 105 Abs. 3 GG bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, der Zustimmung des Bundesrates. Das Aufkommen fließt den Ländern oder Gemeinden in den in Art. 106 Abs. 2, 3 und 6 GG genannten Fällen ganz oder zum Teil zu (nicht aber bei den allein dem Bund zufließenden Steuern i.S.d. Art. 106 Abs. 1 GG). Das Sondervotum will – über den als „zu eng“ empfundenen Wortlaut des Art. 105 Abs. 3 GG hinaus¹¹, also offensichtlich im Wege der Analogie – das Erfordernis der Zustimmung des Bundesrates auch dann für anwendbar halten, wenn eine Steuerquelle „potentiell“ den Ländern zusteht, wie es bei dem Grundgesetz unbekanntes Steuern der Fall sei¹². Eine Analogie setzt eine Regelungslücke voraus. Wenn der verfassungsändernde Gesetzgeber von 1969 diese Frage nicht gesehen haben sollte, spricht viel – trotz der unklaren Materialien – gegen ein freies Steuererfindungsrecht. Zudem gibt es nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG¹³ im Bereich der Finanzverfassung ein Analogieverbot. Analogieschlüsse würden notwendig zu einer Erweiterung oder Aufweichung des von der Finanzverfassung vorgegebenen Rahmens führen.

Wenig überzeugend ist freilich das Argument, dass die Einführung einer neuen Steuer zu Verschiebungen bei anderen vom Grundgesetz anerkannten Steuern führen könne, z.B. über den Betriebsausgabenabzug bei der Körperschaftsteuer¹⁴. Die Auswirkungen bestimmter Zahlungspflichten auf andere Steuern (etwa über den Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten) hat das BVerfG in seiner Entscheidung zu den UMTS-Lizenzen als nicht-steuerlichen Abgaben mit Recht für irrelevant erachtet.¹⁵ Jede Steuer ist für sich darauf zu untersuchen, ob sie kompetenzgerecht erlassen wurde. Die Auswirkungen, die die Einführung einer neuen (steuerlichen wie nicht-steuerlichen) Abgabe oder Veränderungen des Steuersatzes bei dieser Steuer durch den zuständigen Gesetzgeber auf das Aufkommen einer anderen Steuer haben können, spielen insoweit ebenso wenig eine Rolle wie etwa Preissteigerungen o.Ä., die ebenfalls zu einem höheren Betriebsausgabenabzug führen. Dies entspricht im Übrigen auch den Wertungen, die Art. 105 Abs. 3 GG zugrunde liegen: Führt eine grundsätzlich allein dem Bund zustehende Verbrauchsteuer korrespondierend zu einem erhöhten Betriebsausgabenabzug und damit zu Mindereinnahmen bei Ertragsteuern, deren Aufkommen gem. Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam (und damit teilweise anderen Steuergläubigern) zusteht, so ist das für die Kompetenzen und die Zustimmungsbedürfnis ohne Belang. Das Grundgesetz folgt einer streng formalen (isolierten, nur auf die jeweilige Steuer bezogenen) Betrachtung. Insbesondere stellt Art. 105 Abs. 3 GG allein auf die Ertragsberechtigung an der jeweiligen Steuer ab.¹⁶

Im Ergebnis gibt es bei Ablehnung eines freien Steuererfindungsrechts der (Bundes- und Landes-)Gesetzgeber im Bereich der Finanzverfassung – entgegen dem, was die Regelungstechnik des Art. 70 GG nahe legen würde (danach kommt den Ländern die Gesetzgebungskompetenz zu, soweit nicht der Bund zuständig ist, was für eine lückenlose Verteilung der Zuständigkeiten sprechen würde¹⁷) – Regelungsbereiche, die aus kompetentiellen Gründen weder Bund noch Länder regeln können¹⁸: Neue Steuern, die unter keinen der Tatbestände des Art. 106 GG fallen, dürfen weder Bund noch Länder „erfin-

den“. Insoweit gilt Ähnliches wie bei den Sonderabgaben. Die Kompetenznormen des Grundgesetzes wirken bei dieser Sichtweise nicht bloß als Zuständigkeitsverteilungsregel, wie es Art. 30, 70 GG nahe legen würden, sondern (materiell) als Norm, die den Gesetzgebern (des Bundes und der Länder, beiden!) eine Regelung wegen ihres Inhalts verbietet.¹⁹

III. Begrenzung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums durch die sog. Markteinkommenstheorie?

Adam Smith hat in seinem 1776 erschienenen Werk „Der Wohlstand der Nationen“ vier unverändert gültige²⁰ und längst zu klassischen Maximen avancierte „allgemeine Grundregeln“ eines rationalen Steuersystems genannt: die Steuergleichheit („equality“), die Bestimmtheit der Zahlungspflicht („certainty“), die Bequemlichkeit der Steuererhebung („convenience of payment“) und die Effizienz (Billigkeit) der Steuer („economy in collection“). Umstritten ist allerdings, welches Verständnis Smith von der Steuergleichheit hatte, ob er die Lastenzuteilung mehr nach einer (Allgemein-)Äquivalenz oder mehr nach finanzieller Leistungsfähigkeit bemessen wollte, wenn er formulierte:

„Die Bürger eines jeden Landes sollten eigentlich zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich *im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten* beisteuern, was bedeutet, dass sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, das sie jeweils *unter dem Schutz des Staates* erzielen.“²¹

Fragt man nach der Rechtfertigung von Steuern, so sind die staatsrechtliche und die verfassungsrechtliche Ebene zu unterscheiden.²² Zu unterscheiden sind Legitimität und Legalität der Steuer.²³ Die staatsrechtliche Rechtfertigung folgt aus

10 Sondervotum Huber/Müller (Fn. 9), Rz. 1, 37 ff.

11 Sondervotum Huber/Müller (Fn. 9), Rz. 37, 41.

12 Sondervotum Huber/Müller (Fn. 9), Rz. 38, 41.

13 BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 (288 f.); v. 28.3.2002 – 2 BvG 1/01, 2 BvG 2/01, BVerfGE 105, 185 (193 f.) = FR 1984, 655; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (191), Rz. 58.

14 So aber BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (202 f.), Rz. 91.

15 Vgl. BVerfG v. 28.3.2002 – 2 BvG 1/01, 2 BvG 2/01, BVerfGE 105, 185 (191, 192 ff.).

16 Zu verfassungspolitischen Zweifeln an der Ausgestaltung des Art. 105 Abs. 3 GG, der die Zustimmung des Bundesrates auch dann für erforderlich hält, wenn die Änderung des Gesetzes über Steuern, die den Ländern ganz oder zum Teil zufließen, zu Mehreinnahmen bei den Ländern führen würde, vgl. näher Wernsmann, in Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 8 m.w.N.

17 Vgl. etwa Isensee in Isensee/Kirchhof, HStR VI, 3. Aufl. 2008, § 126 Rz. 172 und § 133 Rz. 78, 85.

18 Vgl. zum Problem Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 469 f.; ders., in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 247 f. (für Einordnung als Problem der materiellen Rechtmäßigkeit); Tappe EurUP 2017, 186 (190).

19 Vgl. BVerfG v. 24.1.1995 – 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, 1 BvR 569/94, BVerfGE 92, 91 (115).

20 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 3; Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 40.

21 Smith, Der Wohlstand der Nationen, 9. Aufl. 2001 (deutsche Übersetzung der 5. Aufl. 1789), S. 703. Hervorhebungen nur hier.

22 Vogel/Waldhoff, in Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. zu Art. 104a-115 Rz. 397.

23 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 569.

dem Staatsverständnis: Ein freiheitlicher Staat, der seinen Bürgern die wirtschaftliche Betätigung überlässt und sich selbst mit erwerbswirtschaftlicher Betätigung zurückhält, muss am Erfolg des privaten Wirtschaftens seiner Bürger über die Steuer teilhaben. Es wurden im Laufe der Zeit zahlreiche Theorien zur (staatstheoretischen) Rechtfertigung von Steuern entwickelt²⁴: Teils wurde die Steuer als Entgelt für den vom Staat bereitgestellten Schutz hinsichtlich der freien wirtschaftlichen Betätigung gerechtfertigt.²⁵ Dies soll dann – anders als beim Äquivalenzprinzip als Maßstab für konkret-individuelle Gegenleistungen (Gebühren und Beiträge) – wie bei Sonderabgaben, die grundsätzlich eine „gruppennützige Verwendung“ des Aufkommens als Voraussetzung ihrer Rechtmäßigkeit fordern, aber ebenso wie Steuern „voraussetzungslos“ geschuldet werden²⁶, im Sinne einer „Allgemeinäquivalenz“²⁷ zu verstehen sein. Letztlich beruht die Notwendigkeit von Steuern – diese Frage ist nicht verfassungsrechtlicher Art, sondern staatsrechtlicher Art – auf dem Finanzbedarf des Staates, der sich nicht selbst wirtschaftlich betätigt. Dementsprechend wird der Belastungsgrund aller Steuern auch – pointiert formuliert – letztlich allein im Finanzbedarf des Staates gesehen.²⁸ Dabei ist darauf hinzuweisen, dass dieser allein weder eine bestimmte konkrete Steuer noch deren Ausgestaltung rechtfertigt.

Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit von Steuern ist nicht die staatsrechtliche Ebene von Bedeutung, sondern diejenige des geltenden Verfassungsrechts. Unter Geltung des Grundgesetzes bedarf die Besteuerung als solche (d.h. der Einsatz des Finanzierungsmittels der Steuer) keiner besonderen Begründung: Art. 105, 106 GG setzen diese Form der Staatsfinanzierung offensichtlich voraus. Die Bundesrepublik Deutschland wird deshalb auch als Steuerstaat bezeichnet.²⁹ Die (vorgeschaltete) Frage, warum das Grundgesetz den Einsatz der Steuer als Finanzierungsmittel des Staates für zulässig (und geboten) erachtet, ist für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Besteuerung als solcher ohne Bedeutung. Weiterer Rechtfertigung bedarf die Erhebung von Steuern dem Grunde nach in verfassungsrechtlicher Hinsicht nicht.

Ist die Erhebung von Steuern dem Grunde nach verfassungsrechtlich zulässig, stellt sich aus der Perspektive des geltenden Verfassungsrechts gleichwohl die Frage, ob bestimmte Steuern dem Grunde nach verfassungskonform erhebbar sind („Ob“ der Besteuerung) und ob das Grundgesetz dem Gesetzgeber Vorgaben für die konkrete Ausgestaltung dieser Steuern macht, indem es bestimmte Typen von Steuern und Steuerarten benennt.

1. Markteinkommenstheorie im Einkommensteuerrecht

Diskutiert wird, ob aus einem etwaigen „Belastungsgrund“ Grenzen für die Ausgestaltung von Steuern durch den einfachen Gesetzgeber folgen. Teils wird vertreten, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Einkommensteuer (und sogar darüber hinaus) nur ein am Markt erzielter Einkommen der Besteuerung unterwerfen dürfe. Formulierungen in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 1998 könnten darauf hindeuten, dass sich das BVerfG die sog. Markteinkommenstheorie, der Teile des Schrifttums eine verfassungsrechtlich relevante, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers begrenzende Wirkung zuerkennen³⁰, zu eigen gemacht haben könnte in dem Sinne, dass

es den „Belastungsgrund“ der Einkommensteuer in der Erfassung des Markteinkommens sieht und dass der Gesetzgeber die (angeblich) von ihm getroffene Grundentscheidung, nur das Markteinkommen zu besteuern, folgerichtig umzusetzen habe. Dort heißt es:

„Für den Sachbereich des Steuerrechts gilt die Gestaltungs-gleichheit. Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuer-gegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach Regelung dieses Aus-gangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungs-entscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen <...>. Die Einkommensteuer erfasst die Einkünfte, die der Steuerpflichtige „aus“ einer bestimmten Erwerbsgrund-lage erzielt (§ 2 Abs. 1 EStG). <...> Das *geltende Einkommen-steuerrecht besteuert das Einkommen, das unter Nutzung der von der Rechtsgemeinschaft eröffneten Märkte und der staatli-chen Rechtsordnung erzielt worden ist. Dieser Belastungsgrund* ist im Einkommensteuergesetz tatbestandlich in den jeweiligen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 i.V.m. §§ 13 ff. EStG geregelt.“³¹

„Der *Gesetzgeber hat im Einkommensteuerrecht die Belastungs-entscheidung getroffen, die Markteinnahmen* abzgl. des er-werbssichernden und des existenzsichernden Aufwands zu be-steuern.“³²

In einer späteren Entscheidung aus dem Jahr 2002 hat das BVerfG freilich ganz entgegengesetzt entschieden, ohne sich mit den Ausführungen in den beiden früheren Entscheidungen auseinanderzusetzen. Dort führte es aus:

„Auch insoweit, als es sich bei den Rentenbezügen um *staatliche Transferleistungen* handelt, liegt grundsätzlich einkommen-steuerbares Einkommen vor.“³³

24 Ausführlich dazu Vogel, Der Staat 1986, 481 ff. m.w.N.

25 Vgl. auch bereits BVerfG v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143): Das Verlangen des Staates nach steuerlichen Angaben begründe sich „aus dem Umstand, dass der Betroffene am staatlichen Leben teilnimmt, ihm insbesondere Schutz, Ordnung und Leistungen der staatlichen Gemeinschaft zugute kommen. Deshalb darf ihm ein Anteil an den finanziellen Lasten zur Aufrechterhaltung des staatlichen Lebens auferlegt werden. Die Bemessung dieses Lastenanteils nach Maßstäben verhältnismäßiger Gleichheit der Abgabepflicht erfordert die Angabe von Daten“.

26 Vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rz. 162 ff., 258. A.A. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 31, 31b, der insoweit von „gegenleistungsabhängigen Sonderabgaben“ spricht.

27 So explizit P. Kirchhof, StuW 2018, 1 (3).

28 Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 578.

29 Grdl. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409 ff.

30 Vor allem P. Kirchhof, StuW 1985, 319 (327 f.); ders., DStJG 24 (2001), 9 (14); ders., in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, Einl. Rz. 5 sowie § 2 Rz. 1, 7 f.; ders., in Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 185 f., der das Leistungsfähigkeitsprinzip erst in einem nächsten Schritt „sodann“ als (wohl weitere) Begrenzung der Belastung mit Einkommensteuer heranziehen will (a.a.O. Rz. 187).

31 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) = FR 1998, 1028 m. Anm. Luttermann. Hervorhebungen nur hier.

32 BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (295). Hervorhebungen nur hier = FR 1999, 254.

33 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (131) = FR 2002, 391 m. Anm. Fischer. Hervorhebung nur hier. Konkret ging es dort um die Sozialversicherungsrenten, soweit diese aus sog. Bundeszuschüssen nach Art. 120 Abs. 1 Satz 4 GG finanziert werden.

Im Schrifttum wird dagegen schon der Befund in Frage gestellt, dass das geltende Einkommensteuerrecht nur das „Markteinkommen“ erfasse.³⁴ Während die Vertreter einer auch verfassungsrechtlich relevanten Markteinkommenstheorie das Leistungsfähigkeitsprinzip als zentralen steuerrechtlichen Maßstab der Besteuerung, der den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) konkretisiert, offensichtlich erst in einem weiteren Schritt anwenden wollen, nachdem das Nicht-Markteinkommen aus dem Bereich des Einkommensteuerbaren eliminiert wurde,³⁵ will die Gegenauffassung *allein* das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab heranziehen, ohne dass der Zugriff des Gesetzgebers vorab durch eine Begrenzung auf das Markteinkommen im Sinne einer Rechtfertigungsbedürftigen nicht folgerichtigen Umsetzung einer gesetzgeberischen Belastungsgrundentscheidung beschränkt wird.³⁶

2. Selbstbindung des Gesetzgebers wegen des Erfordernisses folgerichtiger Umsetzung einer Belastungsgrundentscheidung?

Der ursprünglich der Markteinkommens-„Theorie“ zugeschriebene Inhalt lautete: Den „meisten“ Einkunftsquellen des EStG sei die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt gemeinsam.³⁷ Die Markteinkommenstheorie wurde also allenfalls im Regelfall als Grund, nicht aber als (verfassungsrechtliche) Grenze der Besteuerung verstanden. Eine Entscheidung des Gesetzgebers hinsichtlich des Belastungsgrunds, die ihn in einem zweiten Schritt zur folgerichtigen Umsetzung dieser Idee zwingen würde,³⁸ für eine Besteuerung nur des Markteinkommens lag und liegt ersichtlich nicht vor. Man denke nur an die Entscheidung des Gesetzgebers, auch die Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten (§ 22 Nr. 1a) oder eingetragenen Lebenspartner (§ 22 Nr. 1a i.V.m. § 2 Abs. 8 EStG) sowie Sozialversicherungsrenten, soweit diese nicht auf Beiträgen des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers, sondern auf staatlichen Transferleistungen (Bundeszuschüssen) beruhen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a Doppelbstb. aa EStG), der Einkommensteuer zu unterwerfen. Es gibt keinen Grundtatbestand, der nur Markteinkommen für einkommensteuerbar erklärt und der dann – was im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und das daraus abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot der Rechtfertigung bedürfte – durchbrochen würde.

3. Herleitung der Markteinkommenstheorie unmittelbar aus dem Grundgesetz?

Die Markteinkommenstheorie folgt auch nicht unmittelbar aus dem Grundgesetz. Zwar wird die Steuer generell als Preis der Freiheit (insbesondere zu wirtschaftlicher Betätigung) in dem Sinne verstanden, dass der auf eigene wirtschaftliche Betätigung verzichtende Staat sich anderweitig finanzieren muss (Idee des sog. Steuerstaats³⁹). Das Grundgesetz hebt aber nicht ein bestimmtes theoretisches oder ökonomisches Modell in den Rang der Verfassung.⁴⁰ Vielmehr handelt es sich beim Begriff der Einkommensteuer – wie bei allen Steuern und Steuerarten, die das Grundgesetz nennt⁴¹ – um einen sog. Typusbegriff, der grundsätzlich entwicklungs offen⁴² ist. Der Typus der Einkommensteuer erfordert etwa, da es sich nicht um eine sog. Einnahmensteuer handelt, die grundsätzliche Abziehbarkeit erwerbsbezogenen Aufwands (Betriebsausgaben und Werbungskosten),

was (vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftige) Durchbrechungen dieses Prinzips nicht ausschließt (dazu noch unten III.). Bei der Auslegung von Kompetenznormen kommt der historischen Auslegung zwar besonderes Gewicht zu,⁴³ da die Verteilung von Zuständigkeiten sich an dem orientiert, was der Verfassungsgeber bzw. verfassungsändernde Gesetzgeber vorgefunden hat. Ohnehin hat aber der Gesetzgeber des EStG 1920 eine Beschränkung der Einkommensbesteuerung auf erwirtschaftetes Einkommen ausdrücklich abgelehnt.⁴⁴

Anders als Gebühren und Beiträge, die als Gegenleistung für eine besondere (konkret-individuell zurechenbare) Leistung bzw. deren bevorzugtes Angebot erhoben werden und daher keine Steuern darstellen (§ 3 Abs. 1 AO), werden Steuern „voraussetzungslos“ geschuldet.⁴⁵ Auch Steuern, die dem Grunde nach äquivalenztheoretisch gerechtfertigt werden, wie z.B. die Gewerbesteuer⁴⁶, werden – anders als Gebühren und Beiträge – nicht der Höhe nach begrenzt durch die Höhe der dem Verwaltungsträger entstehenden Kosten oder den Nutzen für den Abgabepflichtigen.⁴⁷ Der Bezug auf das Äquivalenzprinzip dient nur der „politischen“ Rechtfertigung der Steuer dem Grunde

34 *Söhn*, FS für Tipke, 1995, 343 (349 ff.); *Schön*, FS für Offerhaus, 1999, 385 (397 f.); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 614 ff., 628 ff.; *Hey* (Fn. 20), § 7 Rz. 31 und § 8 Rz. 52; *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 2 Rz. 3 und § 22 Rz. 130; *ders.*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 80 f.; *Desens*, DStJG 37 (2014), 95 (119 ff.); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rz. 594; *Fischer*, DStJG 24 (2001), 463 (484, 493 f.).

35 Siehe *P. Kirchhof* (o. Fn. 30) (allerdings mit einem „vgl. auch“-Zitat in § 118 Rz. 186 Fn. 518 hinsichtlich solcher EStG-Normen, die nicht das Markteinkommen betreffen).

36 Insbesondere *Söhn*, FS für Tipke, S. 343 (351, 363); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 629 ff.; *Hey* (Fn. 20), § 8 Rz. 52; *Schön*, FS für Offerhaus, 1999, 385 (396 f.); *Müller-Franken*, GS Trzaskalik, 2005, S. 195 (204 f.).

37 Grundlegend *Ruppe*, DStJG 1 (1978), 7 (16).

38 Vgl. zum Folgerichtigkeitsgebot nur BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40 Rz. 96) m.w.N.; st. Rspr. Plastisch bereits *Isensee*, in Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages, 1988, N 38, der das Gesetz des Mephisto zitiert: „Das erste steht uns frei, beim zweiten sind wir Knechte.“ Freilich kann sich der Gesetzgeber aus der Knechtschaft seiner Grundentscheidung (Bindung an das Erfordernis folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Grundentscheidung) noch durch „besondere sachliche Gründe“ befreien; dazu BVerfGE 141, 1 (40 Rz. 96) m.w.N. = FR 2016, 326; st. Rspr. Vgl. aus der Literatur z.B. *Thiemann* in Emmenegger/Wiedmann, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, Bd. II, 2011, S. 179 ff.; krit. zum Folgerichtigkeitsgebot *Tappe*, JZ 2016, 27 ff.

39 Grdl. *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409 ff.

40 Das gilt selbst bei expliziter Verwendung ökonomischer Begriffe, vgl. *Waldhoff*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rz. 182.

41 BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (Leitsatz 1 und S. 193), Rn. 65.

42 *Isensee* (Fn. 38), N 35.

43 BVerfG v. 27.1.1998 – 1 BvL 22/93, BVerfGE 97, 186 (219); v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (105); v. 11.7.2013 – 2 BvR 2302/11, 1279/12, BVerfGE 134, 33 (55 Rz. 55).

44 Amtliche Begründung des EStG 1920, Drucks. Nr. 1624 der Verfassunggebenden Nationalversammlung, 15, 18.

45 *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht I, 3. Aufl. 1924, S. 315 f.; BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, BVerfGE 137, 1 (17 Rz. 41); st. Rspr.; *Vogel/Waldhoff*, in Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. zu Art. 104a-115 Rz. 40. Gleiches („Voraussetzungslosigkeit“) gilt – trotz des Erfordernisses der gruppennützigen Verwendung des Aufkommens – auch für Sonderabgaben; oben Fn. 26.

46 Vgl. z.B. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (38 f.).

47 Zu den Maßstäben der Gebühren- und Beitragsbemessung *Wernsmann*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rz. 155 ff. m.w.N.

nach; insoweit verfügt der Steuergesetzgeber hinsichtlich des Ob der Besteuerung („Findung des Steuergegenstands“) und damit hinsichtlich der Steuerwürdigkeitsentscheidung über weitreichende Gestaltungsspielräume.⁴⁸ Das Äquivalenzprinzip begrenzt die steuerlichen Zugriffsmöglichkeiten jedoch nicht in dem Sinne, dass dort, wo kein Sondernutzen oder Sonderschaden entsteht, die Steuer nicht zugreifen dürfte.⁴⁹

Die Voraussetzungslosigkeit der Steuern sichert die Unabhängigkeit des Finanzstaates von seinen Financiers.⁵⁰ Zwar ist auch bei Gebühren und Beiträgen der Normgeber, der über die Erhebung der Abgaben (und damit über das Entstehen staatlicher Einnahmen) entscheidet, von dem Normgeber, der über die Verwendung des Aufkommens entscheidet (Haushaltsgesetzgeber) getrennt. Allerdings sind die Einnahmen aus Vorzuglasten der Höhe nach begrenzt durch die Gebührenzwecke der Kostendeckung und der Vorteilsabschöpfung.

Der Preis der Freiheit bemisst sich jedoch gerade nicht notwendig nach dem Äquivalenzprinzip (und damit nach der Nutzung des Marktes, wie die Markteinkommenstheorie meint).⁵¹ Die Steuerverwendung soll nicht nur demjenigen zugute kommen, der auch Steuern zahlen kann. Zentrales Prinzip für die Steuer ist vielmehr das Leistungsfähigkeitsprinzip. In diesem Sinne formulierte bereits Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung (WRV): „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Das BVerfG sieht in ständiger Rechtsprechung das Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes an, wobei das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur eine gleichheitsrechtliche (relative) Wirkung⁵², sondern auch eine freiheitsrechtliche (absolute) Wirkung⁵³ – unabhängig von einem Vergleich mit anderen – entfaltet.

Die Mittel, von denen schon Art. 134 WRV sprach und die steuerliche Leistungsfähigkeit begründen können, können am Markt erworben werden, aber auch auf andere Art und Weise. „Der Markt ist der übliche Ort der Einkommenserzielung, doch nicht aus Verfassungs- oder Systemzwang der einzig mögliche.“⁵⁴ Dementsprechend hindert das Grundgesetz den Gesetzgeber nicht, auch Entschädigungen, Subventionen und staatliche Transferleistungen der Einkommensteuer zu unterwerfen.⁵⁵ Freilich muss er – wie bei anderen Einkünften auch – den Schutz des Existenzminimums vor einem Zugriff der Einkommensteuer beachten.

4. Folgerungen für die Steuerpflichtigkeit von Unterhaltsleistungen

Nicht am Markt erwirtschaftet werden auch Unterhaltsleistungen. Warum wurde der Bezug von Unterhaltsleistungen des Unterhaltsberechtigten vom Unterhaltsverpflichteten nicht der Einkommensbesteuerung unterworfen? Der Grund lag nicht darin, dass es sich nicht um Markteinkommen handelte, sondern darin, dass „dieses bereits besteuerte Einkommen in der Hand der letzteren Person nicht den Gegenstand nochmaliger Besteuerung bilden“ dürfe. Die Besteuerung der Unterhaltsberechtigten hinsichtlich der ihnen aufgrund der gesetzlichen Unterhaltspflicht gemachten Zuwendungen müsse unterbleiben, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁵⁶

Mittlerweile bedeutet aber nach der Rechtsprechung des BVerfG verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, dass die Minderung der Leistungsfähigkeit durch die Erfüllung gesetzlicher Unterhaltspflichten in Höhe des Existenzminimums⁵⁷ beim Unterhaltsverpflichteten zu berücksichtigen ist. Das Problem einer Doppelbesteuerung beim Unterhaltsverpflichteten (der früher seinen Unterhalt nicht abziehen konnte) und beim Unterhaltsberechtigten stellt sich daher nicht mehr. Daher sollte die Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit beim Empfänger von Unterhaltsleistungen berücksichtigt werden.⁵⁸ Das würde de lege ferenda auch bedeuten, dass die Kinderfreibeträge bei den Eltern steuermindernd wie bisher berücksichtigt werden, dass der Transfer in dieser Höhe beim unterhaltsberechtigten Kind zu versteuern wäre. Dabei würde sich – wenn das Kind über keine weiteren Einkünfte verfügt – an seiner Steuerbelastung von 0 € nichts ändern, da auch ihm der existenzsichernde Grundfreibetrag zustehen würde (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Steuerpflichtig würde das Kind nur, wenn es über eigene Ein-

48 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 f.), Rz. 102 m. w.N., FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek.

49 Aus diesem Grunde zieht das BVerfG auch bei Steuern, die mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden, keine konkreten Schlussfolgerungen für die Verfassungsmäßigkeit. Selbst wenn der Gewerbesteuerpflichtige also nachweisen kann, dass er keinerlei Infrastruktur der Gemeinde in Anspruch nimmt, ist er gewerbesteuerpflichtig; vgl. dazu BVerfGE 46, 224 (236); BVerfG (Kammer) FR 2001, 367 (368). Maßgeblich auch für die Gewerbesteuer ist die Ausrichtung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, vgl. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, Rn. 106.

50 Pointiert P. Kirchhof, Jura 1983, 505 (506).

51 Hierauf mit Recht hinweisend schon Isensee (Fn. 38), N 36.

52 D.h. gleich Leistungsfähige sind gleich, ungleich Leistungsfähige ungleich zu besteuern, sofern nicht ein hinreichender die Unterscheidung rechtfertigender Grund vorliegt. Zur gleichheitsrechtlichen Komponente grdl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89) m.w.N. = FR 1990, 449; zuletzt BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, Rn. 106 m.w.N.

53 D.h. wo keine Leistungsfähigkeit besteht, dürfen jedenfalls direkte Steuern nicht zugreifen unabhängig von der Behandlung anderer. Vgl. auch BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216 (232) = FR 1999, 150 m. Anm. Kanzler.

54 Isensee (Fn. 38), N 37; a.A. P. Kirchhof, Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages Mainz 1988, Band I, F 18 ff., 20 ff.

55 Ebenso Söhn, FS für Tipke, S. 343 (351).

56 Fuisting, Die preußischen direkten Steuern, Viertes Band, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, S. 186, 191: Das „bereits besteuerte Einkommen“ dürfe „in der Hand“ des Unterhaltsempfängers „nicht den Gegenstand nochmaliger Besteuerung bilden“. (Hervorhebung nur hier.) Würde man den Unterhalt beim Empfänger besteuern, müsse der Abzug dieser Unterhaltsbelastung beim Leistenden zulassen.

57 Grdl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89). BVerfGE 82, 60 (91) = FR 1990, 449 fordert nur den Abzug des Existenzminimums der unterhaltsberechtigten Kinder von der Bemessungsgrundlage, nicht aber den Abzug der Unterhaltsleistungen in voller Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs; krit. dazu Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 2 Rz. 11, der die Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen in voller Höhe und nicht nur in Höhe des Existenzminimums fordert, was zu höheren Abzugsbeträgen bei leistungsfähigeren Steuerpflichtigen führen würde.

58 So auch Söhn, FS für Tipke, S. 343 (357). Dies entspricht schon der geltenden Rechtslage beim Geschiedenenunterhalt, s. § 10 Abs. 1a, § 22 Nr. 1a EStG. Heinicke, in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 10 Rz. 130 spricht insoweit plastisch von „Einkünftebesteuerungstransfer“. Dort kommt es – personenübergreifend betrachtet – durch das gesetzliche Erfordernis der Korrespondenz von Abzug beim Unterhalt Leistenden und Ansatz beim Unterhalt Empfangenden insgesamt zu einer „Einmalbesteuerung“. Näher Wernsmann/Neudenberger, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. C 1, 2, 6, 12, 32.

kunftsquellen verfügen würde, die eventuell auf das Kind übertragen worden wären. Das geltende Recht führt hingegen zu einer nicht systemgerechten doppelten Steuerfreistellung bei Kindern, die – insbesondere nach Übertragung von Einkunftsquellen durch ihre Eltern auf sie – ihr Existenzminimum aus eigenen Einkünften bestreiten könnten.

5. Markteinkommenstheorie und Erbschaftsteuerrecht

Erbschaften und Schenkungen stellen kein Markteinkommen dar.⁵⁹ Die Erbschaftsteuer ist im geltenden deutschen Steuerrecht als Bereicherungssteuer ausgestaltet und besteuert damit ebenfalls den Hinzuerwerb.⁶⁰ Erbschaften und Schenkungen sind aber keine „8. Einkunftsart“ und unterliegen auch eigenständigen Freibeträgen und Steuersätzen. Der (einfache) Erbschaftsteuergesetzgeber hat damit jedenfalls von vornherein keine „Grundentscheidung“ getroffen, nach der nur Markteinkommen belastet werden solle. Scheidet die Markteinkommenstheorie als Belastungsgrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer von vornherein aus, nennt aber Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG die Erbschaftsteuer ausdrücklich, so kann eine Erbschaftsteuer verfassungskonform erhoben werden und eine Begrenzung der Erbschaftsteuer der Höhe nach kann nur aus Art. 14 GG folgen, soweit ihr – nach allgemeinen Regeln⁶¹ – erdrosselnde oder sonst übermäßig belastende Wirkungen zukommen könnten, nicht aber aus einer (aus dem Grundgesetz selbst hinsichtlich der Erbschaftsteuer unter keinem Gesichtspunkt herleitbaren) Markteinkommenstheorie.⁶²

Zum Teil wird angenommen, dass das Grundgesetz „in einer Gesamtschau mehrerer Einzelvorgaben“ dafür spreche, „die Leistungsfähigkeit am Erwerb und damit am Einkommen auszurichten“.⁶³ Das Ererbte sei „gerade nicht in Begegnung mit der Allgemeinheit erworben“ worden und der Staat habe dazu „jenseits der Erfüllung der Erbrechtsgarantie keinen Beitrag geleistet“⁶⁴. Da der Markt selbst, auf dem Einkommen erzielt wird, auch keine „staatliche Veranstaltung“ ist⁶⁵ und der Staat auch insoweit für das Erzielen einkommensteuerpflichtiger Einkünfte keinen Beitrag leistet außer der etwaigen Rechtsdurchsetzung vor staatlichen Gerichten usw., überzeugt schon die Prämisse nicht – was soll bei Erbschaften anders sein, wo ggf. auch vor staatlichen Gerichten um das Erbe gestritten werden kann? Zudem wird außer Acht gelassen, dass das Grundgesetz in Art. 106 GG zahlreiche Steuerarten und Steuern benennt. Dies spricht dafür, dass die dort genannten Steuern und Steuern in verfassungskonformer Weise geregelt werden können, das „Ob“ der Besteuerung insoweit also verfassungsrechtlich nicht in Frage gestellt werden kann, auch wenn Art. 106 Abs. 1-3, 6 GG keine institutionelle Garantie der dort genannten Steuern in dem Sinne enthält, dass diese erhoben werden müssten.

Das Steuerstaatsprinzip, das für diese These einer Beschränkung auf die Besteuerung von am Markt Erwirtschaftetem und – daraus gefolgert – Einkommen in Anspruch genommen wird⁶⁶, wird mit der Markteinkommenstheorie gleichgesetzt, was schon nicht überzeugt. Zudem kann das Steuerstaatsprinzip als im Grundgesetz nicht explizit genanntes Prinzip allenfalls eine Zusammenfassung von Verfassungsaussagen sein, kann aber nicht explizite Regelungen des Grundgesetzes überspielen, ebenso wie der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlich-

keit, der ebenfalls nur verschiedene explizite Verfassungsaussagen zusammenfasst, nicht die geschriebenen Verfassungsinhalte überspielen kann.⁶⁷ Das Steuerstaatsprinzip besagt zwar, dass die Steuer der Preis der Freiheit sei, weil der Staat sich selbst nicht wirtschaftlich betätige. Ihm kann aber nicht entnommen werden, dass nur oder primär erwerbswirtschaftliches Handeln besteuert werden dürfe und der Staat damit ganz vorrangig auf eine Einkommensteuer verwiesen sei⁶⁸ und eine Sozialbindung privaten Wohlstandes nur dort angenommen werden darf, wo Staat und Gesellschaft zu seinem Entstehen beigetragen haben. Das Steuerstaatsprinzip beschränkt den Gesetzgeber daher nicht auf eine Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens.⁶⁹

Weiter wird angenommen, dass eine Einkommensteuer nur als „nachgeholte Einkommensteuer“ zu rechtfertigen sei, weil der Staat jenseits der Erfüllung der Erbrechtsgarantie keinen Beitrag geleistet habe und das Ererbte nicht in Begegnung mit der Allgemeinheit erworben habe.⁷⁰ Da jedoch schon die äquivalenztheoretische Prämisse nicht überzeugt, wonach nur am Markt Erwirtschaftetes – durch welche Steuer auch immer – erfasst werden dürfe, ist auch die weitere Folgerung hinfällig, dass eine Erbschaftsteuer nur als „nachgeholte Einkommensteuer“ zu rechtfertigen sei. Zudem wird eine faktische Lücke im Vergleich des gesparten mit dem konsumierten Einkommen gesehen, das ebenfalls zweimal belastet werde.⁷¹ Indes überzeugt auch diese Sichtweise nicht: Die Erbschaftsteuer hat der Gesetzgeber im geltenden Recht als Bereicherungssteuer ausgestaltet, d.h. erfasst wird die Leistungsfähigkeitssteigerung des Erwerbers. Wenn dieser das Ererbte konsumiert, unterfällt der Konsum auch bei ihm wieder den Verbrauchsteuern.

Das Erbschaftsteuerrecht befindet sich derzeit in der Tat in einem beklagenswerten Zustand, da nur ein kleiner Bruchteil der Erbschaften überhaupt besteuert wird, dieser aber wiederum oft sehr hoch, wobei es sich bei den besteuerten Fällen oft gar nicht um die größten Nachlässe handelt, die legal infolge von möglichen Gestaltungen und Ausnutzung von steuerlichen Lenkungsnormen insbesondere im unternehmerischen Bereich

59 Hey (Fn. 20), § 8 Rz. 52, 124.

60 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33); Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 2; Schulte/Birnbaum, Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. 2017, Rz. 29.

61 Dazu näher Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 548 ff. m.w.N.

62 Gegen jegliche Bedeutung der Markteinkommenstheorie für das Erbschaftsteuerrecht zutreffend Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, 2007, S. 35 ff. A.A. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (359 ff.).

63 So Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (351 f.).

64 Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (360).

65 Isensee (Fn. 38), N 37.

66 So Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (352).

67 Zutreffend BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326.

68 Insoweit aufschlussreich, dass Isensee als Entdecker des Steuerstaatsprinzips die Markteinkommenstheorie (mit der ganz h.M.) nicht einmal als verfassungsrechtliche Begrenzung innerhalb des Einkommensteuerrechts anerkennt.

69 A.A. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (369 f.).

70 So Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (371). Gegen diese Argumentation schon Fuisting (Fn. 56), S. 71.

71 Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (371).

steuerfrei vererbt werden können.⁷² Die mehrfachen Entscheidungen des BVerfG haben an diesem Zustand nichts Wesentliches geändert. Eine Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers über die Markteinkommenstheorie zu versuchen erscheint aus den genannten Gründen freilich nicht der richtige Weg zu sein.

IV. Objektives Nettoprinzip als typusprägendes Merkmal der Einkommensteuer

1. Verfassungsunmittelbare Verankerung des objektiven Nettoprinzips

Die Einkommensteuer gilt als diejenige Steuer, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen am genauesten erfassen kann.⁷³ Sie gilt daher traditionell wegen ihrer Gerechtigkeit als „Königin der Steuern“.⁷⁴ In einem ersten Schritt ist die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu ermitteln, indem von den erwerbsbezogenen Einnahmen die erwerbsbezogenen Aufwendungen (Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten) abgezogen werden. Der (einfachrechtliche) Gesetzgeber hat in § 2 Abs. 2 EStG die Grundentscheidung getroffen, dass nur Nettogrößen besteuert werden sollen. Das BVerfG stellt in ständiger Rspr. stets auf die Grundentscheidung „des Gesetzgebers“ ab, wonach erwerbsbezogene Aufwendungen abziehbar sein sollten, und verlangt für Abweichungen von dieser Grundentscheidung, die Ungleichbehandlungen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG darstellen, einen rechtfertigenden Grund.⁷⁵

Freilich ist der der Gesetzgeber nicht frei, eine grundsätzlich abweichende Grundentscheidung zu treffen. Würde er erwerbsbezogenen Aufwand im Rahmen der Einkommensteuer nicht mehr zum Abzug zulassen, würde es sich um eine reine „Einnahmensteuer“ handeln,⁷⁶ die kompetenziell (Art. 105 Abs. 2 GG) nicht mehr dem Typus der Einkommensteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 3 GG entsprechen würde.⁷⁷ Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, erwerbsbezogenen Aufwand zum Abzug zuzulassen, ist damit im Kern auch verfassungsrechtlich vorgezeichnet. Um eine Einkommensteuer handelt es sich nur, wenn *grundsätzlich* die erwerbsbezogenen Aufwendungen abziehbar sind.

Schon aus dem Prinzipiencharakter des objektiven Nettoprinzips folgt jedoch, dass der Gesetzgeber diese Grundentscheidung durchbrechen darf, wenn hinreichend gewichtige sachliche Gründe vorliegen.⁷⁸ Der Gesetzgeber darf insoweit *außerfiskalische Lenkungsziele* verfolgen, um ein für unerwünscht erachtetes Verhalten einzudämmen. Er darf erwerbsbezogenen Aufwand typisierend erfassen und atypisch hohen Aufwand vom Abzug ausschließen. Er darf außerdem berücksichtigen, dass auch private Interessen des Steuerpflichtigen für das Entstehen von auch beruflich veranlassten Aufwendungen dem Grund und der Höhe verantwortlich sind und die abziehbaren Aufwendungen dann auf das *notwendige und angemessene* Maß begrenzen, auch wenn er in seiner Ausgangsentscheidung in §§ 9 Abs. 1, 4 Abs. 4 EStG solche Einschränkungen noch nicht vornimmt.

Im Folgenden soll exemplarisch behandelt werden, ob der Ausschluss des Werbungskostenabzugs bei privaten Kapitaleinkünften bei einem privaten Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9

EStG) weiter verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist, wenn – wie nach dem Koalitionsvertrag geplant – die Zinseinkünfte künftig dem regulären individuellen Steuersatz (§ 32a EStG) und nicht mehr dem besonderen proportionalen Steuersatz von 25 % nach § 32d EStG unterworfen werden sollen. Weiterhin soll die exemplarisch die besondere Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG für Verluste aus der Veräußerung von Aktien verfassungsrechtlich gewürdigt werden.

2. Beispiele für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips

a) Ausschluss des Werbungskostenabzugs bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Seit der Einführung der Abgeltungssteuer auf private Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2009 können bei diesen Einkünften außerhalb des Sparerpauschbetrags von 801 € grundsätzlich keine individuellen Werbungskosten (z.B. Depotkosten oder Schuldzinsen für die Anschaffung von Aktien) mehr geltend gemacht werden (§ 20 Abs. 9 EStG), wobei grundsätzlich ein besonderer proportionaler Steuertarif i.H.v. 25 % für diese Einkünfte gilt (§ 32d EStG). Für die übrigen Einkunftsarten bleibt es bei dem progressiven Tarif (§ 32a EStG) und dem grundsätzlichen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug (§ 2 Abs. 2 EStG). Beziehen niedriger Einkommen ist ein Optionsrecht eingeräumt: Sie können auch ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen dem für sie günstigeren progressiven Tarif unterwerfen lassen (sog. Günstigerprüfung, § 32d Abs. 6 EStG).

Für eine Abgeltungssteuer, die zur Wahrung der Verwaltungspraktikabilität einen proportionalen Steuersatz voraussetzt, streitet – in Zeiten des zunehmenden Datenaustausches aber zunehmend weniger – der vereinfachte Steuervollzug. Der Abzug erfolgt an der Quelle, und anders als nach dem früheren Sys-

72 Vgl. zur Kritik nur BFH (Vorlagebeschluss) v. 27.9.2012 – II R 9/11, FR 2012, 233 = BFHE 238, 241 und zuletzt *Osterloh-Konrad*, StuW 2017, 305 (306). Auch BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (183 ff. Rn. 128, 131) spricht davon, dass die Ungleichbehandlungen im Erbschaftsteuerrecht ein „enormes Ausmaß“ erreichen können.

73 *P. Kirchhof* in Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 232.

74 *Popitz*, Einkommensteuer in Handwörterbuch der Staatswissenschaften III, 4. Aufl. 1926, S. 400 (402).

75 Z.B. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96 f.) = FR 1998, 1028 m. Anm. *Luttermann*.

76 Vgl. schon *Vogel*, DStJG 12 (1989), 123 (142 f.). – Eine solche Reform würde dazu führen, dass die neue Steuer nicht mehr dem finanzverfassungsrechtlichen Typus entspricht und den Namen „Einkommensteuer“ nicht mehr verdienen würde. Nicht jede – selbst eine die Steuer in ihrer bisherigen Gestalt erheblich umgestaltende – Reform führt freilich dazu, dass die Steuer nach der Reform dem herkömmlichen Typus nicht mehr entsprechen würde. Man denke etwa an die grundlegenden (teils mehrfachen) Reformen der Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer, die nicht dazu führten, dass die neu gestaltete Steuer dem Typus der Umsatzsteuer bzw. Körperschaftsteuer nicht mehr entspricht.

77 Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 315 ff. m.w.N.

78 Vgl. zur Durchbrechbarkeit des objektiven Nettoprinzips bei Vorliegen hinreichender sachlicher Gründe etwa BVerfGE 27, 58 (65); 81, 228 (237); 107, 27 (48); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., Rz. 63. Zur Unterscheidung von Regeln und Prinzipien und den Anforderungen an die Rechtfertigung der Durchbrechung von Prinzipien allgemein etwa *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 3. Aufl. 1996, S. 78 ff., 98 ff., 100 mit Fn. 84 m.w.N.

tem, in dem die Kapitalertragsteuer und der Zinsabschlag nur eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer darstellen, ist der Steuerpflichtige von der Last der Steuererklärung befreit. Er trägt allerdings den Nachteil, dass ein individueller Werbungskosten-Abzug jenseits des Sparer-Pauschbetrags nicht mehr möglich ist, dem allerdings jedenfalls bei Beziehern höherer Einkünfte ein erheblicher Tarifvorteil gegenübersteht. Der weniger leistungsfähige Steuerpflichtige mit einem niedrigen Steuersatz hat die Option, die Veranlagung zu wählen, um seinen individuellen niedrigeren Steuersatz zur Anwendung zu bringen. Die Werbungskosten dieses Kleinanlegers werden typischerweise durch den Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € abgedeckt sein. Und bei Beziehern höherer Einkünfte aus Kapitalvermögen wird der Nachteil, dass keine höheren Werbungskosten als 801 € abgezogen werden können, typisierend durch den niedrigeren proportionalen Steuertarif i.H.v. 25 % ausgeglichen werden. Der Gesetzgeber darf dem Ziel der Einfachheit den Vorzug geben und die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen zugunsten eines niedrigeren proportionalen Tarifs und eines nicht widerlegbaren Pauschbetrags streichen.⁷⁹ Für die Bezieher von niedrigeren Einkünften aus Kapitalvermögen wirkt der Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € realitätsgerecht⁸⁰, und für die Bezieher von höheren Einkünften aus Kapitalvermögen, die höhere Werbungskosten haben mögen, als sie nach dem begrenzend wirkenden Sparer-Pauschbetrag abziehen können, wirkt der niedrigere proportionale Steuertarif in einer groben, aber vom BVerfG für zulässig erachteten⁸¹ Typisierung kompensierend, angesichts der eher niedrigen Werbungskosten in diesem Bereich – was kritisiert werden kann – wohl deutlich überkompensierend.

Sonderregeln des Tarifs (etwa die Einführung eines linearen Steuersatzes) lassen sich also mit Sonderregeln bei den Abzugstatbeständen und den damit verbundenen Erwägungen der Einfachheit einer Abgeltungssteuer rechtfertigen. Fällt allerdings der günstige Sondertarif für Zinseinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG künftig weg, wird sich ein Nichtabzug der Werbungskosten nach § 20 Abs. 9 EStG allenfalls dann noch im Hinblick auf die Ungleichbehandlung zu anderen Einkunftsarten vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen lassen, wenn typischerweise keine höheren Werbungskosten für diese Zinseinkünfte anfallen.

b) Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Das objektive Nettoprinzip betrifft auch die Behandlung von Verlusten (negativen Einkünften). Verluste entstehen, wenn die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten die (Betriebs-)Einnahmen übersteigen.

aa) Grundentscheidungen des Gesetzgebers

Hinsichtlich der Verlustverrechnung hat der Gesetzgeber die Grundentscheidung getroffen, dass Verluste im selben Veranlagungszeitraum grundsätzlich uneingeschränkt verrechnet werden können (sog. *Verlustausgleich*), und zwar sowohl innerhalb derselben Einkunftsart (sog. horizontaler bzw. interner Verlustausgleich) als auch zwischen verschiedenen Einkunftsarten (sog. vertikaler bzw. externer Verlustausgleich). § 2 Abs. 3 EStG verlangt, dass die Summe der Einkünfte ermittelt wird. Verbleiben in diesem Veranlagungszeitraum nach Durchfüh-

rung des Verlustausgleichs negative Einkünfte, so kann nach § 10d EStG veranlagungszeitraumübergreifend der verbliebene Verlust zurück- und/oder vorgetragen werden (Verlustrücktrag und -vortrag als Formen des *Verlustabzugs*). Den Verlustrücktrag hat der Gesetzgeber zeitlich auf den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum und der Höhe nach auf 1 Mio. € begrenzt (§ 10d Abs. 1 EStG); der Verlustvortrag ist zeitlich unbegrenzt, aber oberhalb des Sockelbetrags von 1 Mio. € nur zeitlich gestreckt möglich (§ 10d Abs. 2 EStG). Der Verlustrücktrag hilft dem Steuerpflichtigen in der Krise durch unmittelbaren Zufluss von Liquidität. Mit der interperiodischen Verlustverrechnung trägt der Gesetzgeber der Tatsache Rechnung, dass die Verteilung des Lebenseinkommens auf verschiedene Zeiträume auch von Zufälligkeiten abhängig sein kann und dass die Nichtberücksichtigung von Verlusten infolge unterschiedlicher Verteilung des Lebenseinkommens zu Härten führen könnte, die vermieden werden sollen.⁸²

Bei der Berücksichtigung von Verlusten verfügt der Gesetzgeber über Gestaltungsspielräume. Aus dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird man nicht folgern können, dass der Gesetzgeber einen sofortigen unbegrenzten Verlustrücktrag vorsehen müsste oder dass ein zeitlich gestreckter Verlustvortrag verfassungswidrig wäre. Solange Verluste nur überhaupt periodenübergreifend berücksichtigt werden können, ist dem objektiven Nettoprinzip Genüge getan. Zwar kann eine verzögerte Verlustverrechnung zu durchaus erheblichen Liquiditäts- und Zinsnachteilen gegenüber Steuerpflichtigen führen, die gleichmäßiger auf die jeweiligen Veranlagungszeiträume verteilte Einkünfte erzielen. Der Gleichheitssatz begrenzt hier den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers aber kaum.⁸³ Ein völliger lückenloser Ausschluss der

79 Ebenso BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975 = BFHE 246, 332 (Rz. 13); st. Rspr; *Eckhoff*, FR 2007, 989 (998) (allerdings mit rechtspolitischer Kritik); *Söhn*, DStJG 30 (2007), 13 (30 ff.); *Weber-Grellet*, DStR 2009, 349 (352); *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (19). – Die derzeitige Gesetzeslage folgt rechtspolitischen Erwägungen des BVerfG; vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.) = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix* und auch BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113 f.) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

80 Daher ist auch insoweit kein Werbungskostenabzug entgegen § 20 Abs. 9 EStG verfassungsrechtlich geboten. Zutreffend BT-Drucks. 16/4841, 57. Ebenso BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393 (Rn. 18).

81 Allgemein strenger *Hey*, AöR 128 (2003), 226 (233, 241 ff.), wonach die zu saldierenden Vor- und Nachteile „äquivalent“ sein müssten. Das BVerfG verlangt hingegen nur eine folgerichtige Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands im Sinne „hinreichender gegenseitiger Abstimmung“, wenn der Gesetzgeber erkennbar steuerrechtliche Vor- und Nachteile kompensieren will; z.B. BVerfGE 116, 164 (187); 105, 73 (112 f.). Vgl. zuvor schon BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7 ff.); 40, 109 (117 f.) = FR 1997, 571. Tendenziell strengere Maßstäbe an die zweckgerechte Ausgestaltung einer Typisierungsnorm stellt wiederum der EuGH, dazu näher *Wernsmann* in *Schulze/Zuleeg/Kadelbach*, Europarecht, 3. Aufl. 2015, § 30 Rz. 116, 118 m.w.N.

82 Vgl. nur *Pfirmsmann* in *Kirchhof*, EStG, 16. Aufl. 2017, § 10d Rz. 1. – Angesichts dieser Grundentscheidungen des Gesetzgebers mag hier offen bleiben, ob der periodenübergreifende Verlustabzug Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips ist mit der Folge, dass Beschränkungen der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedürfen; dafür etwa *Hey* (Fn. 20), § 8 Rz. 62; *Tipke*, StRO II, 2. Aufl., S. 760; *M. Wendt*, DStJG 28 (2005), 41 (47 f.); dagegen *Eckhoff*, DStJG 28 (2005), 11 (32 ff.). – *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, S. 96 ff., 166 geht von einem an den Gesetzgeber gerichteten Optimierungsauftrag der Verfassung aus, wonach der Gesetzgeber Rechtssicherheit und materielle Gerechtigkeit in praktische Konkordanz zu bringen habe.

83 Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen vgl. *Thiemann*, Verluste im Steuerrecht, 2018 m.w.N.

Möglichkeit von jeglichen Verlustverrechnungen dürfte aber – unabhängig von Durchbrechungen etwaiger Grundentscheidungen des Gesetzgebers, die im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG der Rechtfertigung bedürfen – dem Typus der Einkommensteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 3 GG nicht mehr entsprechen.

bb) Besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen

Wird die Verlustverrechnung – abweichend von den allgemeinen Regeln der §§ 2 Abs. 3, 10d EStG – eingeschränkt, indem diese gänzlich ausgeschlossen wird oder ein eigener Verlustverrechnungskreislauf innerhalb einer bestimmten Einkunftsart (oder gar noch enger) geschaffen wird, so liegt eine Ungleichbehandlung vor, die wiederum vor Art. 3 Abs. 1 GG der Rechtfertigung bedarf.⁸⁴ Das Vergleichspaar bilden Steuerpflichtige mit Verlusten, die nach den allgemeinen Regeln der §§ 2 Abs. 3, 10d EStG berücksichtigt werden, und andere Steuerpflichtige mit Verlusten, die nach besonderen Regeln nicht oder nur eingeschränkt verrechnet werden können.

Dürften etwa Verluste aus Kapitalvermögen – dazu gehören auch Verluste aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften (z.B. Aktien), soweit nach 2008 angeschafft (§§ 20 Abs. 2, 52a Abs. 10 EStG) – nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG), mindern diese jedoch die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Steuerpflichtige in künftigen Veranlagungszeiträumen erzielt (§ 20 Abs. 6 Satz 3 EStG), so bedarf das wegen der Abweichungen von den allgemeinen Regeln der §§ 2 Abs. 3, 10d EStG der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung, da die Abweichungen zu Ungleichbehandlungen führen (kein Verlustrücktrag, Beschränkung der Verrechnungsmöglichkeiten auf bestimmte Einkünfte). Ein Ausschluss des Verlustrücktrags erscheint aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt, der eigenständige Verlustverrechnungskreislauf mit Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) im Hinblick auf den besonderen Steuersatz von 25 %⁸⁵.

Handelt es sich um Verluste aus der Veräußerung von *Aktien*, die im Privatvermögen gehalten werden, so kommt wiederum nur ein *Verlustvortrag* in Betracht, und dieser ist *beschränkt auf Gewinne aus der Veräußerung von Aktien* (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG). Auch diese Ungleichbehandlung bedarf der Rechtfertigung. Der Gesetzgeber dürfte Lenkungszwecke verfolgen, wenn er eine „Spekulation auf Kosten der Allgemeinheit“ vermeiden will. Nach der generellen Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen bei Aktien in die Steuerbarkeit (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) unabhängig von einer Mindesthaltefrist (nach Art des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F.) wird man aber nicht mehr davon ausgehen können, dass die Ausgestaltung des Sondertatbestands „hinreichend“⁸⁶ auf diesen Zweck abgestimmt ist. Denn die Einschränkung der Verlustverrechnung trifft auch nicht-spekulative Aktienanlagen.

Die Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 23 Abs. 3 Sätze 8, 9 EStG a.F. konnten noch mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass sie eine „Rosinenpickerei“ des Steuerpflichtigen verhindern halfen.⁸⁷ Denn wenn die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen vom Überschreiten einer Mindesthaltefrist (früher 1 Jahr) abhängt, hätte es sonst der Steuerpflichtige in der Hand, Verluste steuerlich relevant zu machen durch Veräußerung vor Ablauf der Mindesthaltefrist,

Gewinne jedoch in die Zeit danach zu verlagern. In einem solchen Fall muss der Gesetzgeber nicht auch noch eine unmittelbare Verrechnung dieser Verluste mit anderen positiven Einkünften ermöglichen. Dieser Zweck greift indes jetzt nicht mehr ein, seit § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG Veräußerungsgewinne und -verluste unabhängig von der Haltedauer steuerlich erfasst.

Auch der besondere proportionale Steuersatz⁸⁸ von 25 % (§ 32d EStG) trägt zumindest nicht den Ausschluss der Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die ebenfalls diesem besonderen Steuertarif unterliegen. Letztlich lässt sich diese – erst nachträglich in den Gesetzentwurf eingefügte Regelung – nur fiskalisch begründen und wurde auch so begründet: Sie solle erhebliche Haushaltsrisiken verhindern, da bei Kursstürzen an Aktienmärkten ein erhebliches Verlustpotential bestehe.⁸⁹ Fiskalische Gründe können jedoch steuerliche Ungleichbehandlungen nicht rechtfertigen.⁹⁰ Zudem wäre die besondere Verrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht gleichheitsgerecht ausgestaltet, da Finanzprodukte mit erheblich größeren Kursrisiken nicht erfasst sind.⁹¹ § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG, der die Verrechenbarkeit von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien auf Gewinne aus der Veräußerung von Aktien im selben oder in künftigen Veranlagungszeiträumen beschränkt, verstößt daher mangels hinreichenden rechtfertigenden Grundes gegen Art. 3 Abs. 1 GG und ist damit verfassungswidrig.⁹²

84 Vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96) = FR 1998, 1028 m. Anm. *Luttermann*. Ob das Nettoprinzip auch veranlagungszeitraumübergreifend wirkt, wie BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259 = BFHE 215, 202 = FR 2007, 393 (Rz. 26) annimmt, kann angesichts der gesetzgeberischen Grundentscheidung, die durchbrochen wird, offen bleiben.

85 Vgl. *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (27).

86 Vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (113); 117, 1 (33) = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer*; BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., Rz. 59: „Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung“.

87 BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259 = BFHE 215, 202 = FR 2007, 393; ebenso etwa *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rz. F 28 m.w.N.; krit. *Dechant*, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, 2006, S. 285, da die Verluste innerhalb des besonderen Verrechnungskreislaufs rück- und vortragsfähig seien und damit letztlich doch gestaltbar blieben.

88 Der Gesetzentwurf der Bundesregierung, BRats-Drs 220/07, S. 92 rechtfertigt den auf Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkten eigenen Verlustverrechnungskreislauf (§ 20 VI 2 EStG) mit diesem Argument.

89 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/5491, 19. Nach dem ursprünglichen Entwurf gab es für Verluste aus der Veräußerung von Aktien keine weitergehende Beschränkung.

90 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (41 Rz. 96); st. Rspr. Vgl. ferner *Dechant* (o. Fn. 87), S. 279.

91 Vgl. dazu von *Beckerath* in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 20 Rz. 177.

92 So auch *Hey* (Fn. 20), § 8 Rz. 500; *Buge*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Anm. 620; *Englisch*, StuW 2007, 221 (237 f.); *Jochum*, DStZ 2010, 309 (313 f.); *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (264 f.); *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (27); *Schönfeld*, in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, S. 640.

V. Tarifverlauf der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (Solidaritätszuschlag)

Der Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD⁹³ sieht vor:

„Wir werden insbesondere untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag entlasten. Wir werden den Solidaritätszuschlag schrittweise abschaffen und ab dem Jahr 2021 mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von zehn Milliarden Euro beginnen. Dadurch werden rund 90 Prozent aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet.“

Im Folgenden wird bewertet, ob diese geplante Teil-Abschaffung des Solidaritätszuschlags, die für 90 Prozent aller derzeitigen Schuldner des Solidaritätszuschlags zu einer Vollentlastung führen, für die „oberen“ 10 Prozent dieser Gruppe jedoch eine unveränderte Vollbelastung i.H.v. 5,5 % auf deren *gesamte* Einkommensteuerschuld aufrechterhalten soll, verfassungsgemäß ist und insbesondere dem Typus einer „Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer“ i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gerecht wird. Sollte der Typus der Ergänzungsabgabe verfehlt werden, wäre die Steuer verfassungswidrig, da es kein freies Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers außerhalb der in Art. 106 GG genannten Steuerarten und Steuern gibt (oben I.). Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Das SolZG bedarf gem. Art. 105 Abs. 3 GG nicht der Zustimmung des Bundesrats, da das Aufkommen gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allein dem Bund zufließt. Es handelt sich – anders als beim Einkommensteuergesetz und beim Körperschaftsteuergesetz (Art. 105 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG) – um ein sog. Einspruchsgesetz (vgl. Art. 78 GG).

1. Sichtweise der älteren Rechtsprechung des BVerfG

In einer Entscheidung aus dem Jahr 1972 hatte das BVerfG über die damalige Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu entscheiden, die unbefristet und – hinsichtlich der Einkommensteuer – nur erhoben wurde, wenn der Betrag des zu versteuernden Einkommens einen Betrag von 32.040 DM überstieg (sog. Freigrenze⁹⁴). Das BVerfG führte aus, dass die Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe „insbesondere wegen ihrer Höhe“ die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht „aushöhlen“ dürfe.⁹⁵ Die damals zu beurteilende Ergänzungsabgabe habe in der Struktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer geähnelt und auf ihrer Systematik aufgebaut.⁹⁶ Es sei von der Verfassung her auch nicht geboten, die Ergänzungsabgabe „von vornherein“ zu befristen, zumal sich auch für längere Zeit ein Mehrbedarf (allein) des Bundes ergeben könne.⁹⁷ Bei der Prüfung der Gesetzgebungskompetenz erklärte das BVerfG die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte für „zulässig und geboten“.⁹⁸ Es hielt damit im Hinblick sowohl auf die Gesetzgebungskompetenz als auch im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz die Begrenzung der Ergänzungsabgabe allein auf die Bezieher höherer Einkommen für verfassungsmäßig, da es „ohne weiteres zulässig“ gewesen wäre, „die Einkommensteuer zu erhöhen und dabei die unteren Einkommensstufen von der Erhöhung auszunehmen.“ Dann sei aber auch „kein Grund dafür ersichtlich, die Ergänzungsabgabe als eine selbständige Steuer strenger an die Struktur der Einkom-

men- und Körperschaftsteuer zu binden als eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst.“⁹⁹ Die Verfassung verlange nur die Abmilderung des Progressionsknicks bei Erreichen der Einkommensgrenze durch eine Übergangsregelung (heute im Koalitionsvertrag Gleitzone genannt), um eine „unerträgliche Verzerrung der Besteuerung“ zu verhindern.¹⁰⁰

2. Kritik an der Gleichsetzung des Solidaritätszuschlags mit einer Erhöhung des Steuertarifs bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Aus der Perspektive des Bürgers wirkt ein linearer Zuschlag zu einer progressiven Einkommensteuer wie eine Steuererhöhung. Dabei wirkt auch ein linearer Zuschlag auf eine progressive Steuer progressionsverschärfend.¹⁰¹ Wird (durch eine Freigrenze) der Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % jenseits der Freigrenze auf die *gesamte* Einkommensteuerschuld¹⁰² erhoben und diesseits der Freigrenze gar nicht, so kommt es zu sehr starken Progressionsverschärfungen und Progressionssprüngen (die nach dem Koalitionsvertrag durch die sog. Gleitzone abgemildert werden sollen).

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung von 1972 die Einführung einer Ergänzungsabgabe ausschließlich für Bezieher höherer Einkommen damit gerechtfertigt, dass dies im Ergebnis einer Tarifänderung im Rahmen der Einkommensteuer entspreche, die – angesichts des weiten politischen Entscheidungsspielraums bei der Gestaltung des Steuertarifs¹⁰³ – ohne weiteres zulässig wäre. Diese Argumentation lässt freilich außer Acht, dass die Gestaltung und Veränderung des Tarifverlaufs bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer nur mit Zustimmung des Bundesrats möglich wäre (Art. 105 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG). Das Zustimmungserfordernis gilt unabhängig da-

93 Zeilen 385 ff., 421 ff., 2424 ff., 3081 ff.

94 Freigrenzen stellen von einer Steuerbelastung frei, „wenn“ ein bestimmter Betrag nicht überschritten wird. Freibeträge stellen frei, „soweit“ ein bestimmter Betrag nicht überschritten wird. Freigrenzen dienen im geltenden Recht meist Vereinfachungszwecken, um Bagatellfälle auszugrenzen; im Übrigen sind sie – jedenfalls bei fehlenden Übergangszonen – problematisch, vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 64. So kann ein Anstieg der Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG oder § 23 EStG um nur einen Euro wegen der in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG bzw. § 23 Abs. 3 S. 5 EStG zu einer Erhöhung der Einkommensteuerschuld um 115 € bzw. 270 € führen.

95 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338, 339 f.): für einen Zuschlag i.H.v. 3 % auf die Steuerschuld „offensichtlich nicht überschritten“.

96 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

97 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340 f.). Hieran festhaltend BVerfG (Kammer) v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, Rz. 14, 17. Krit. *Hey* (Fn. 20), § 2 Rz. 6; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 36; *Birk*, Anm. FR 2010, 1002. – Streng genommen äußert sich die Senatsentscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1972 nur zu der Frage, ob das Gesetz die Ergänzungsabgabe „von vornherein“ befristen müsse, sagt aber nichts zu Beobachtungspflichten des Gesetzgebers. Zur Diskussion zeitlicher Grenzen des Solidaritätszuschlags s. etwa *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG II, 6. Aufl. 2012, Art. 106 Rz. 21.

98 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

99 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

100 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (343).

101 Vgl. dazu etwa *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 70 f.

102 D.h. auch soweit sie auf Beträge diesseits der Freigrenze entfällt.

103 St. Rspr.: BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 f. Rz. 102) m.w.N., FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

von, ob die geplante Gesetzesänderung zu Erhöhungen oder zu Minderungen des Steueraufkommens der Länder führt.¹⁰⁴ Dieses dient also nicht nur dem unmittelbaren Schutz der Länder vor Schmälerung ihrer Einnahmen durch ein Bundesgesetz, sondern generell auch ihrem politischen Einfluss auf Gesetze, die Steuern betreffen, die nicht ausschließlich dem Bund zufließen.

Der Einkommensteuer- wie auch der Körperschaftsteuertarif hätte also nur mit Zustimmung des Bundesrates geändert werden können. Ebenso kann eine spätere Änderung des Tarifverlaufs bei diesen Steuern wiederum nur mit Zustimmung des Bundesrats erfolgen (Art. 105 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 106 GG). Könnte der Bundestag nun durch eine nicht streng proportional an die Höhe der Einkommensteuerschuld anknüpfende Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe eigene politische Gestaltungsvorstellungen hinsichtlich des Tarifverlaufs (bezogen auf die Gesamtsteuerbelastung des einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens) umsetzen, ohne dass der Bundesrat zustimmen muss, so kommt es zu einer Umgehung des Art. 105 Abs. 3 GG und damit zu einem Wertungswiderspruch zu Art. 105 Abs. 3 GG. Dies erscheint umso bedenklicher, als die Entscheidung über den Tarif die zentrale politische Stellschraube für die Verteilung der Steuerlasten darstellt. Die Steuerwürdigkeitsentscheidung haben die dazu nach dem Grundgesetz berufenen Gesetzgebungsorgane aufgrund der ihnen obliegenden politischen Wertungen zu treffen.¹⁰⁵

Die Gleichsetzung einer Tarifänderung im Rahmen der Einkommensteuer mit der Auferlegung einer Ergänzungsabgabe nur für Bezieher höherer Einkommen überzeugt aus staatsorganisationsrechtlicher Sicht nicht. Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen ist die Steigerung seiner Steuerschuld damit zwar durchaus korrekt beschrieben. Die Gleichsetzung lässt aber außer Acht, dass die Gestaltung und Veränderung des Tarifverlaufs bei Einkommen- und Körperschaftsteuer nur mit Zustimmung des Bundesrats möglich wäre (Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG). Das Zustimmungserfordernis nach Art. 105 Abs. 3 GG für die Gestaltung des Steuertarifs bei Einkommen- und Körperschaftsteuer darf nicht durch einen frei gestaltbaren Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer unterlaufen werden, zumal das BVerfG nur recht geringe weitere verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung einer Ergänzungsabgabe stellt, was die Dauer der Erhebbarkeit und die Grenze der „Aushöhlung der Finanzverfassung“ angeht. Die Finanzverfassung ist in besonderer Weise auf Formenbindung und Formenstrenge angewiesen, um den politischen Prozess entlasten und einen festen Rahmen gewährleisten zu können. Von einem Unterlaufen und damit strukturell bedeutsamen Zuständigkeitsverschiebungen kann nur dann nicht gesprochen werden, wenn die Ergänzungsabgabe lediglich ganz marginale Modifizierungen hinsichtlich der Anknüpfung an die Einkommensteuerschuld vornimmt, wie es derzeit bei § 3 Abs. 3 SolZG der Fall ist.

VI. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Es gibt kein freies Steuererfindungsrecht des (Bundes- wie Landes-)Gesetzgebers. Die Gesetzgebungskompetenz sowohl des Bundes als auch der Länder gem. Art. 105 Abs. 2 GG ist begrenzt: Jede neu eingeführte Steuer muss dem Typus einer der

in Art. 106 GG genannten Steuern oder Steuerarten entsprechen.

2. a) Weder aus dem Grundgesetz selbst noch aus einer Grundentscheidung des einfachen Gesetzgebers folgt, dass die Einkommensteuer nur auf sog. Markteinkommen zugreifen dürfte. Verfassungsrechtlicher Maßstab der Besteuerung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip.

b) Die Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen dient – historisch betrachtet – der Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung identischen Einkommens. Wird aber der Unterhalt beim Leistenden einkommensteuerlich verschont, indem er – ggf. begrenzt in Höhe des Existenzminimums des Empfängers – einkommensteuerfrei gestellt wird, wäre es nur konsequent, wenn der Empfänger des Unterhalts diesen in der Höhe versteuern müsste, in der er beim Leistenden steuerfrei gestellt wird, wie es derzeit bereits beim Geschiedenenunterhalt der Fall ist. Für den Unterhaltsempfänger würde sich wegen des auch ihm zustehenden Grundfreibetrags nichts ändern, wenn er über keine weiteren Einkünfte verfügt. Betroffen wären lediglich Unterhaltsempfänger, die über eigene Einkunftsquellen verfügen bzw. auf die solche verlagert worden sein sollten.

c) Aus einer wie auch immer verstandenen Markteinkommens- theorie lässt sich für Ob und Wie der Erbschaftsteuer nichts herleiten.

3. a) Das objektive Nettoprinzip ist ein typusprägendes Merkmal der Einkommensteuer. Diese ist keine bloße „Einnahmensteuer“. Die grundsätzliche Abziehbarkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben folgt damit unmittelbar aus Art. 106 Abs. 3 GG. Dies schließt freilich einzelne Abzugsverbote nicht aus, die dann der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG bedürfen.

b) Sollte der Gesetzgeber die Einkünfte aus Kapitalvermögen wieder der Regelbesteuerung nach § 32a EStG unterwerfen, fällt insoweit der rechtfertigende Grund für die Nichtabziehbarkeit der entsprechenden Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG) weg. Diese wäre dann nur noch zu rechtfertigen, wenn der Sparerpauschbetrag realitätsgerecht die typischen Werbungskosten abbildet.

c) Verlustverrechnungsbeschränkungen bedürfen im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) der Rechtfertigung, da sie Abweichungen von den Grundsätzen der §§ 2 Abs. 3, 10d EStG darstellen. Für die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG, der die Verrechnung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien beschränkt, kommt eine Rechtfertigung nicht in Betracht. Rein

104 Ganz h.M. einschließlich der Staatspraxis, z.B. *Tappel/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2015, Rz. 252; *Wernsmann*, in Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts II, 2013, § 152 Rz. 8; *ders.*, in Junkernheinreich/Korioth/Lenk/Scheller/Woisin (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2011, 2011, S. 417 (427 ff.). Vgl. ferner etwa explizit für die Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG *Seiler*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 R n. 151, 189. A.A. *Müller-Franken*, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rz. 256. – BVerfGE 14, 197 (220) benennt als Zweck des Art. 105 Abs. 3 GG, „die materiellen Interessen der Länder im Hinblick auf die in Art. 106 GG vorgenommene Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern zu wahren.“

105 Vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 f. Rz. 102), FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

fiskalische Gründe können Ungleichbehandlungen nicht rechtfertigen. Zudem sind Veräußerungen von Anlageprodukten, die mindestens ebenso großen Kursschwankungen unterliegen, nicht in die Regelung der Verlustverrechnungsbeschränkung einbezogen, so dass es auch an einer folgerichtigen Umsetzung einer etwaigen Grundentscheidung und einer gleichheitsgerechten Ausgestaltung dieser Norm mangelt.

4. Dem Typus eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer entspricht entgegen älterer Rechtsprechung des

BVerfG nur ein grundsätzlich linearer Zuschlag mit allenfalls geringfügigen Abweichungen, die nicht zu erheblichen Veränderungen der relativen Belastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer führen. Die Gestaltung eines vom Tarif der Einkommen- und Körperschaftsteuer eigenständigen Tarifverlaufs ist dem Gesetzgeber verwehrt, da damit auch die Zustimmungsbedürftigkeit im Bundesrat umgangen werden könnte. Dies wäre mit den Anforderungen der Formenklarheit und Formenbindung der Finanzverfassung nicht vereinbar.

Prof. Dr. Sebastian Müller-Franken, Marburg*

Grundfragen des Besteuerungsverfahrens

Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht

Inhaltsübersicht

- I. Funktion des Besteuerungsverfahrens
- II. Das Dilemma der Steuerverwaltung
- III. Verantwortung des Gesetzgebers
- IV. Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens
 1. Leitbild des vollautomatisierten Steuerbescheids
 - a) Inhalt der Reform
 - b) Kern des Konflikts: die Gleichheit der Rechtsanwendung
 - c) Relevanz der Kategorie des strukturellen Vollzugsdefizits
 2. Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit
 - a) Neuerung im Gesetz
 - b) Verhältnis von Wirtschaftlichkeit und Rechtmäßigkeit
 - c) Weisungen der obersten Finanzbehörden
 3. Maßstab der Prüfung: das Untermaßverbot
- V. Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 1. Risikomanagementsysteme
 - a) Begriff und Sache
 - b) Festlegung der Risikofilter
 - c) Einsatz künstlicher Intelligenz
 - d) Ungleichheiten in den Kriterien
 2. Zufallsgesteuerte Stichproben
 3. Korrektur elektronischer Verwaltungsakte (§ 173a AO)
- VI. Sicherung der Rechtsstellung des Bürgers
 1. Grundbedürfnisse des Menschen
 2. Geheimhaltung der Prüffaktoren
 3. Kommunikation zwischen Finanzverwaltung und Bürger (Art. 22 Abs. 2 lit. b DSGVO)
- VII. Ausblick

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens will das Problem der Überlastung der Steuerverwaltung durch eine regelmäßig digitalisierte Erstellung von Steuerbescheiden lösen. Die Risikomanagementsysteme, welche die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit einer vollautomatisierten Besteuerung garantieren sollen, sind jedoch angreifbar und so die Schwachstelle des Konzepts, weshalb sie durch Künstliche Intelligenz geschützt werden müssten. Der Nutzung selbst lernender Algorithmen sind durch das rechtsstaatliche und das demokratische Prinzip jedoch Grenzen gesetzt. Zudem schützt das Recht der Europäischen Union das Bedürfnis des Bürgers, sich in einem Verwaltungsverfahren an einen Menschen wenden zu können.

The Taxation Procedure Modernization Act wants to remedy the overload of the tax administration by a regularly digitized creation of tax assessments. However, the risk management sys-

tems, which have to guarantee the legality and equality of the fully automated taxation, are vulnerable and the weak point of the concept, therefore, they have to be protected with Artificial Intelligence. The use of self-learning algorithms is limited by democratic and constitutional principles. Moreover, the Law of the European Union protects the needs of the citizens to contact a human being in an administrative procedure.

I. Funktion des Besteuerungsverfahrens

Das Besteuerungsverfahren hat die Funktion, einen Überstieg von der Ebene des rechtlichen Sollens auf die Ebene des rechtlichen Seins zu leisten: Es ist das Besteuerungsverfahren, in dem die Normen des Steuerrechts angewendet und das heißt durch rechtsförmliche Feststellungen von Geldzahlungspflichten konkreter Steuerpflichtiger¹ und deren Erhebung (§§ 218 ff. AO) verwirklicht werden. Zu dieser Verwirklichung muss es bei Steuergesetzen kommen. Denn im Unterschied zu anderen Bereichen der Rechtsordnung, in denen das Phänomen einer nur „selektiven Gesetzmäßigkeit“² zwar beklagt, aber letztlich hingenommen wird und, wie etwa im Ordnungsrecht, notgedrungen auch hingenommen werden muss,³ kann das Steuerrecht sich nicht mit einer nur sporadischen Anwendung seiner Normen abfinden, sondern hat neben der Gleichheit in der Rechtsetzung auch die Gleichheit in der Rechtsanwendung zu gewährleisten.⁴ Denn erst in der Gleichheit der Lastenzuteilung gewinnt der in den Steuergesetzen liegende Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre der Steuerpflichtigen seine Recht-

* Prof. Dr. Müller-Franken ist Inhaber eines Lehrstuhls für öffentliches Recht an der Philipps Universität Marburg. Der Aufsatz stellt die für den Druck veränderte Fassung eines Referates dar, das der Verfasser am 6.4.2018 auf einem an der Universität Passau veranstalteten Symposium zu Ehren von Hartmut Söhn in Teilen vorgetragen hat. Der Beitrag ist Hartmut Söhn in Dankbarkeit gewidmet.

1 Söhn, Steuerliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, 1973, S. 24 ff., 54 ff.; von der rechtsförmlichen Realisierung von Steuergesetzen ist deren rechtstatsächliche Umsetzung zu unterscheiden, die eintritt, wenn die Bürger die in einer Steuernorm überbrachte Verhaltensempfehlung befolgen und so deren auf soziale Gestaltung gerichtetes Normprogramm Wirklichkeit werden lassen, dazu: Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 60 ff.

2 Begriff: Schmidt-Aßmann in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Schuppert, Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 1993, S. 11, 16.

3 Zur Vollzugsschwäche des Ordnungsrechts: Petri in Denninger/Rachor, Handbuch des Polizeirechts, 5. Aufl. 2012, Kap. G, Rz. 405; Eifert in Schoch, Besonderes Verwaltungsrecht, 15. Aufl. 2013, Kap. 5, Rz. 71.

4 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 ff. = FR 1991, 375 m. Anm. Felix; v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 = FR 2004, 470 m. Anm. Jacob/Vieten.

fertigung; gelingt jene nicht, hat der steuerliche Zugriff zu unterbleiben.⁵

II. Das Dilemma der Steuerverwaltung

Die Durchführung der Steuerverfahren ist die Aufgabe der Steuerverwaltung.⁶ Deren Möglichkeiten, hierbei die Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung zu wahren, sind indes durch deren sächliche und vor allem persönliche Ressourcen begrenzt. Die Verwaltung kann nur das leisten, wozu sie mit ihrer Ausstattung fähig ist. Eine der Grundfragen des Besteuerungsverfahrens lautet daher wie folgt:⁷ Wie kann das Besteuerungsverfahren angesichts der Begrenztheit der Mittel der Verwaltung auf der einen Seite und der Unbegrenztheit der Menge der zu bearbeitenden Fälle auf der anderen Seite seine Funktion, das Steuerrecht zu verwirklichen,⁸ erfüllen und zwar in rechtlich zulässiger Weise?

Die Kluft zwischen gesetzlichem Auftrag und faktischem Können der Verwaltung darf sich nämlich nicht über das Maß hinaus öffnen, das in einer Welt notwendig limitierter staatlicher Ressourcen immer unvermeidlich ist. Denn neben dem erwähnten verfassungsrechtlichen Gebot, die Gleichheit auch in der Anwendung des Rechts zu wahren, hat das Steuerverfahren seiner staatspolitischen Funktion zu genügen, die öffentlichen Haushalte mit Finanzmitteln zu versorgen.⁹ Um dies zu leisten, ist es unvermeidlich, dass nicht nur der Gesetzgeber bei der Fassung der steuerlichen Tatbestände,¹⁰ sondern auch die Verwaltung bei der Bestimmung des Umfangs ihrer Ermittlungen den Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen hat.¹¹ Wollte die Verwaltung das Prinzip der materiellen Wahrheit in jedem Fall in all seinen Details voll verwirklichen, würde sie einen wirtschaftlich unververtretbaren Aufwand betreiben. Der Staat ist jedoch nur Treuhänder seiner Bürger, der von den Mitteln, die seine Bürger ihm mit ihren Steuern zur Verfügung stellen, einen vernünftigen Gebrauch zu machen hat.¹²

Dem Gebot der Wirtschaftlichkeit Rechnung tragen darf die Verwaltung jedoch nicht mit einer materiellen, das Differenzierungspotential von Normen bewusst nicht ausschöpfenden Typisierung¹³ oder mit einer Orientierung ihres Mitteleinsatzes am zu erwartenden Ertrag.¹⁴ Vielmehr darf sie der Wirtschaftlichkeit allein durch das Ausschöpfen von Typisierungsspielräumen im Gesetz¹⁵ sowie eine gleichmäßige Zurücknahme ihrer Kontrolle von Steuererklärungen auf deren äußere Ordnungsgemäßheit, Schlüssigkeit und Plausibilität Rechnung tragen, wenn und weil das hier notwendige Vertrauen in die Richtigkeit der Erklärung durch ein effektives System von Stichproben, Kontrollmitteilungen und computergesteuerten Prüfrastern gesichert ist.¹⁶ Denn durch die genannten Instrumente zur Sicherung der Wahrheit hängt über jedem Steuerpflichtigen das Damoklesschwert des jederzeitigen Entdecktwerdens, was ihn zur Steuerehrlichkeit zwingt. Nur wenn das Deklarationsprinzip durch das Verifikationsprinzip in dieser, für die Verwaltung leistbaren Weise wirksam abgestützt ist, kann der „Gesamtvollzug“ der Steuergesetze in rechtmäßiger Weise gewährleistet werden.¹⁷

5 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 269, 272 f. = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*; v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

6 *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler/FGO, § 85 AO Rz. 6 (März 2018) („alle Verwaltungsverfahren in Steuersachen“). Das gilt auch für die Fälle der Steueranmeldung. Zwar ist hier nicht nur die Gewinnung der Informationen, sondern auch deren Verarbeitung Aufgabe des Steuerpflichtigen, liegt der Gegenstand des Verwaltungsverfahrens also in seinen Händen, zum Verwaltungsverfahren als geordneter Vorgang der Informationsgewinnung und -verarbeitung, *Schmidt-Aßmann* in *Isensee/Kirchhof, HStR*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 109 Rz. 1. Dies ist allerdings nur der Ausgangspunkt, da die Verwaltung nach Eingang der Anmeldung in jedem Fall auch in den Fällen der Steueranmeldung tätig werden muss. Sie hat die vom Steuerpflichtigen angemeldete Steuer auf ihre Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen, um zu entscheiden, ob es – wie es sich das Gesetz für den Regelfall vorstellt – bei der angemeldeten Steuer bleiben kann oder sie – ausnahmsweise – die Steuer abweichend hiervon nach § 155 AO festzusetzen hat, § 167 S. 1, 2. Satzteil AO, *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 167 AO Rz. 4, 6 (März 2018), s. zur obligatorischen Aktivität der Behörde auch *Seer* in *Tipke/Kruse, AO/FGO*, § 167 AO Rz. 4 (März 2018) („nach Überprüfung der Steueranmeldung“); zur Steueranmeldung s. auch Fn. 27.

7 *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 175 ff. (März 2018).

8 Zur Funktion des Besteuerungsverfahrens: *Hensel*, *Steuerrecht*, 3. Aufl. 1933, S. 55; *Schick*, *StuW* 1992, 197, 199. Das Gebot, dass die Verwaltung bei der Durchführung des Verfahrens die in der Verfassung garantierten Rechte des Steuerpflichtigen zu wahren hat, „sollte eine bare Selbstverständlichkeit sein“, *Söhn* (Fn. 7), § 85 AO, Rz. 29, 46 (Zitat) (März 2018); zur Unterscheidung des eher konventionellen Schutzes von Grundrechten „im“ Verwaltungsverfahren, wie hier, und des spezifisch verfahrensrechtlichen Konzepts eines Schutzes „durch“ Verwaltungsverfahren: *Schmidt-Aßmann* (Fn. 6), § 109 Rz. 21.

9 *Isensee*, *Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren*, 1996, S. 19, 21.

10 BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, 67; v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f. = FR 1988, 675.

11 *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 175 (März 2018); auch zum Folgenden. Das Einundzwanzigste Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 12.5.1969, BGBl. I, 359, hat mit der Nennung des Gesichtspunkts der Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze in Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht nur für das in der Norm geregelte Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden, sondern für das Besteuerungsverfahren generell normativ unterfangen, *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 76; *Heintzen*, *DÖV* 2015, 780, 785.

12 *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 82 f., 104.

13 *Isensee*, *Die typisierende Verwaltung*, 1975, S. 155 ff., 173; *Arndt*, *Praktikabilität und Effizienz*, 1983, S. 18 ff. m.N. (berichtend).

14 *Söhn* (Fn. 6), § 85 AO Rz. 45 (März 2018); *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 36 f., 349 f.; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1455 f., 1460 f.; *Seer* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 14 (März 2018); in diese Richtung aber die Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens v. 4.3.1981 (BStBl. I 1981, 270) und Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen v. 19.11.1996 (BStBl. I 1996, 1391), sowie der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BMF, Schr. v. 31.1.2014 – IV A 3 – S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290, zuletzt geändert durch BMF, Schr. v. 12.1.2017 – IV A 3 – S 0062/16/10005, BStBl. I 2017, 51.

15 *Osterloh*, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, 1992, S. 24 und passim; *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 247, 257 ff.; *Arndt* (Fn. 13), S. 92.

16 *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 196 (März 2018). Das Schreckbild eines „Totalvollzugs“, das die behördliche Ausermittlung jedes Steuerfalles in seinen sämtlichen Details zum Ideal erheben will („100 % Doktrin“), wurde und wird für das Steuerverfahren in der analogen Welt, soweit ersichtlich, von niemandem vertreten, da es schlicht unmöglich ist, *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 5, 113, 119, 127 f., 347 u.ö. Unter den Bedingungen einer Massenverkehrsverwaltung ist bei den Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung und das für Festsetzungen notwendige Beweismaß vielmehr zu differenzieren: Allein beim Grundsachverhalt – handelt es sich beim Steuerpflichtigen z.B. um einen Unternehmer? – ist grundsätzlich „Überzeugungsgewissheit“ zu fordern, *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 227 i.V.m. Rz. 222 f. (März 2018). Grund hierfür ist, dass eine Verdachtsbesteuerung

III. Verantwortung des Gesetzgebers

Ein solches Handeln der Verwaltung, das angesichts der beschriebenen Gegebenheiten unumgänglich ist, entbindet den Gesetzgeber indes nicht von seiner Pflicht, den Vollzug seiner Steuergesetze stetig zu beobachten und bei Offenbarwerden von Mängeln nachzubessern,¹⁸ indem er für den Vollzug geeigneter Steuergesetze erlässt und die Finanzverwaltung auch personell befähigt, ihren verfassungsrechtlichen Auftrag erfüllen zu können.¹⁹

Eine hierfür notwendige Vereinfachung des materiellen Rechts²⁰ steht nach wie vor aus – sie ist auch für die am 14. März dieses Jahres vereidigte nun inzwischen dritte Koalition zwischen CDU/CSU und SPD kein Thema, ihr Koalitionsvertrag von 177 Seiten beschäftigt sich lediglich auf rund einer Seite mit Steuern –, wie auch eine – notwendigerweise ihrerseits freilich nur maßvolle²¹ – Verbesserung der Personalsituation in den Finanzverwaltungen der Länder nicht auf der Agenda der Landesparlamente steht. Ganz im Gegenteil geht in Zeiten des demographischen Wandels der Trend eher in Richtung eines kleineren als eines größeren Bestands an Finanzbeamten in den Verwaltungen der Länder: Nimmt die Bevölkerung ab, wird auch der Kreis an Personen, aus dem sich geeignete Kandidaten für die Finanzverwaltung gewinnen ließen, kleiner;²² die in Deutschland ankommenden Zuwanderer werden zwar mit Vielem, jedoch soweit ersichtlich nicht mit den Personalproblemen der Steuerverwaltung in Verbindung gebracht, so dass der Aspekt der Zuwanderung für die vorliegende Frage außer Betracht bleiben kann.

IV. Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens

1. Leitbild des vollautomatisierten Steuerbescheids

a) Inhalt der Reform

Gibt es keine Menschen, die die Bedürfnisse eines Gemeinwesens befriedigen, ist dieses darauf angewiesen, dass Maschinen an deren Stelle treten können. Die entscheidende Frage der Zukunft wird daher lauten, wie der „Faktor Mensch“ im Besteuerungsverfahren durch Maschinen und das heißt hier genau: durch das Wirken von Datenverarbeitungsanlagen ersetzt werden kann – eine Frage, die unter den Stichworten „Digitalisierung“ und Nutzung von „Autonomen Systemen“ („autonomes Fahren“) und „Künstlicher Intelligenz“ eine Vielzahl an Diskursen über die Zukunft unseres Gemeinwesens beherrscht.

Vor diesem Hintergrund hat der Deutsche Bundestag in seinem zum 1.1.2017 in Kraft getretenen „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“²³ die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, in ihrem Bereich Datenverarbeitungsanlagen zu nutzen und mit den Bürgern elektronisch zu kommunizieren, deutlich ausgebaut. Kernstück des Gesetzes ist die Etablierung einer ausschließlich automationsgestützten Bearbeitung von dazu geeigneten Steuererklärungen durch den Einsatz von Risikomanagementsystemen (§ 88 Abs. 5 AO), die hierauf aufbauend automationsgestützt Steuerbescheide erlassen (§ 155 Abs. 4 AO). Durch die Rechtsgrundlage für die „vollautomatische Fallbearbeitung“ soll neben der bereits heute praktizierten automationstechnisch unterstützten Bearbeitung von Steuererklärungen durch Amtsträger, die es nach wie vor jedenfalls u.a. in den als komplex eingestuften Fällen geben soll, ein zweites

gesetzlich geregeltes Leitbild der Steuerfestsetzung in der AO verankert werden: Das Leitbild einer von Automaten nicht nur unterstützten, sondern von Automaten zur Gänze übernommenen Bearbeitung von Steuererklärungen mit einem allein im Wege der elektronischen Datenverarbeitung erlassenen Steuerbescheid als Ergebnis.²⁴ Das Gesetz folgt hiermit einer Empfehlung des Bundesrechnungshofs, der schon in seinem Bericht aus dem Jahre 2006 festgestellt hatte, dass ein gesetzmäßiger und gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze nicht mehr gewährleistet und aus diesem Grunde künftig ein vollelektronisches Veranlagungsverfahren einzuführen sei.²⁵ Das Personal der Verwaltung soll hierdurch von Routinefällen entlastet und auf die wirklich prüfungsbedürftigen Fälle konzentriert werden können.²⁶

vermieden werden muss (*Trzaskalik*), wobei es auch beim Grundsachverhalt nur um einen „für das praktische Leben brauchbaren“, „vernünftigen“ Grad an Gewissheit gehen kann; bei den Quantitäten eines Falles kann dagegen nur mit geringeren Anforderungen gearbeitet werden, *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 292 ff., bes. 293 f. (weitere Differenzierungen nach Verfahrens- und Steuerarten), 295 (Zitat), 301 f. Für die Intensität der Ermittlungen gilt sodann, dass es zwar kein abstraktes Vertrauen in die Richtigkeit einer Steuererklärung geben kann, *Birk*, *StuW* 2004, 277, zu einer solchen Annahme jedoch BFH, Urt. v. 24.1.2002 – XI R 2/01, BStBl. II 2004, 444, 445 (st. Rspr.); ein Vertrauen in die Erklärung des Steuerpflichtigen rechtfertigt sich vielmehr nur und erst, wenn das Deklarationsprinzip durch das Verifikationsprinzip in Gestalt von zufalls-gesteuerten Stichproben und Kontrollmitteilungen hinreichend abgestützt ist. Hat die Verwaltung aber solch ein effektives System an Sicherungen eingerichtet, darf sie die Kontrolle einer Erklärung auf deren äußere Ordnungsgemäßheit, Vollständigkeit, Schlüssigkeit und Plausibilität beschränken und bei Bestehen dieses Tests von deren Richtigkeit überzeugt sein, weitere Ermittlungen anstellen muss sie nicht, *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 342 ff., 345; zum Ganzen *Söhn* (Fn. 6), § 85 AO Rz. 46, 48 und § 88 AO Rz. 73, 136 f., 149, 165 f., 196, 207, 222 f., 227 (jeweils März 2018).

- 17 *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 5, 131 f. (Kategorie des Gesamtvollzuges), S. 342 ff. (Gebot der Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip).
- 18 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 272 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*; *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 125, 264.
- 19 *Söhn* (Fn. 6), § 85 AO Rz. 45 ff. (März 2018); § 88 AO Rz. 195 (März 2018); wobei ein Konsens darüber, was vollzugstaugliches Steuerrecht ist, sich erst noch einstellen muss, *Hey* in FS für H.-W. Kruse, 2001, S. 269, 272 f.
- 20 Zur Notwendigkeit einer Anknüpfung von Reformen an das materielle Recht und nicht des Verfahrensrechts *Trzaskalik*, *StuW* 1993, 371, 379; *Tipke* (Fn. 14), S. 1482; zur Schwierigkeit, hier einen Maßstab zu finden, s. *Hey* (Fn. 19).
- 21 Dies verstieße gegen das (finanzwissenschaftliche) Prinzip der billigen Erhebungskosten, *Isensee* (Fn. 9), S. 19, 20; Ursprung: *Adam Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1789, Book V, Chapter II, Part 2, hier zit. nach *Recktenwald* (Hrsg.), *Der Wohlstand der Nationen*, 9. Aufl. 2001, S. 704 f.; es verstieße aber auch gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Rationalität staatlichen Handelns *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 104, 129 ff.
- 22 Argument: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 1, 46 f.
- 23 BGI. I, 1679.
- 24 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 48.
- 25 *Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung* (Hrsg.), *Probleme beim Vollzug der Steuergesetze*, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Bd. 13, 2006, S. 14, 159 ff. Auf diese Empfehlung hat bereits das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerungsverfahrens vom 20.12.2008, BGI. I, 2850, reagiert, das mit Wirkung zum 1.1.2009 in § 88 Abs. 3 AO das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt hat, durch Rechtsverordnung Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen bei Einsatz automatischer Einrichtungen bestimmen, *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 381 (März 2018). Von dieser Ermächtigung hat das Ministerium keinen Gebrauch gemacht.

Bei der Würdigung der Reform ist zu beachten, dass es auch zukünftig die Behörde ist, die den Verwaltungsakt erlässt, den Schritt zur „Selbstveranlagung“ im Wege der Steueranmeldung ist das Gesetz nicht gegangen.²⁷ Wie bisher erstellt der Bürger lediglich eine Steuererklärung und trägt damit die für die Festsetzung der Steuer notwendigen Informationen herbei, die Steuer berechnen und damit die Informationen verarbeiten braucht er auch zukünftig nicht; dieser Teil des Verwaltungsverfahrens bleibt nach wie vor in der alleinigen Verantwortung der Behörde.²⁸

Die Neuerung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand besteht, wie erwähnt, darin, dass die unverändert nötige behördliche Prüfung der Erklärung vor dem amtlichen Erlass des Verwaltungsakts nicht mehr von einer natürlichen Person, sondern grundsätzlich allein von einer Maschine vorgenommen und die Erklärung des Bürgers, die er der Behörde elektronisch frei von Belegen – Belege sind nur noch vorzuhalten für den Fall, dass die Behörde ihre Vorlage verlangt („Belegvorhalte- anstelle Belegeinreichungspflicht“) – zu übermitteln hat, ohne Medienbruch und so rein digital durch die behördliche EDV zu einem Bescheid verarbeitet wird.²⁹

b) Kern des Konflikts: die Gleichheit der Rechtsanwendung

In der digitalen Welt kann es in der Beachtung des Rechts keinen Rabatt geben gegenüber der analogen Welt, d.h. die grundgesetzlichen Anforderungen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit³⁰ wie auch der Gewährung rechtlichen Gehörs³¹ gelten ebenso hier. Zudem ist deshalb auch das Recht der Europäischen Union zu beachten, so dass das Reformkonzept mit diesen Regeln für vollautomatisierte Verfahren in der Datenschutzgrundverordnung (Art. 22)³² vereinbar sein muss.

Die Reform der Abgabenordnung wirft die Frage auf, ob sie ein mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbares strukturelles Vollzugsdefizit im Sinne der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung begründet. Zwar hat schon in der Vergangenheit der bislang immer noch für notwendig gehaltene letzte Kontrollschritt durch eine natürliche Person vor der Freigabe des Festsetzungsergebnisses³³ zunehmend den Charakter einer Formalie angenommen und der Bescheid die Behörde faktisch weitgehend ohne eine menschliche Kontrolle verlassen;³⁴ angesichts dessen mag man daher wie die Entwurfsbegründung zwar davon sprechen, dass die Reform das geltende Recht an die Wirklichkeit – sowie, so darf man hinzufügen, an eine Rechtslage, wie sie auch andere OECD-Staaten schon kennen³⁵ – anpassen soll.³⁶ Jedoch ist es mehr als eine nur graduelle Veränderung,³⁷ ob lediglich im tatsächlichen Vollzug Steuerbescheide ohne eine Kontrolle durch natürliche Personen ergehen oder von Gesetzes wegen natürliche Person aus der Entstehung eines Steuerbescheides grundsätzlich herausgenommen werden sollen. Denn was bedeutet Rechtsanwendung, um die es hier ja geht?³⁸ Rechtsanwendung hat es zu tun mit einem „Fall“ als dem tatsächlichen Geschehen auf der einen und einer Norm als einer ideellen Größe auf der anderen Seite. Fall und Norm befinden sich auf verschiedenen ontischen Ebenen, so dass im Vorgang der Rechtsanwendung diese beiden Seinsformen auf einer gemeinsamen Ebene zusammgeführt werden müssen.³⁹ Der Vorgang des Zusam-

menführens dieser verschiedenen Gegebenheiten vollzieht sich in der analogen Welt in der Person des Rechtsanwenders, und

26 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 48.

27 Seer, StuW 2015, 315, 323; a.A. G. Kirchhof, DStJG 41 (2017), S. 47, 66 f.; in der Tendenz auch P. Kirchhof, DStR 2018, 497, 503. Damit passt auch der Begriff Selbstregulierung nicht (Quaritsch, VVDStRL 56 (1997), S. 302; Schmidt-Preuß, VVDStRL 56 (1997), S. 313; a.A. Seer, a.a.O., 321 f.), denn es mangelt bereits an dem die Kategorie kennzeichnenden formalen Element einer Rücknahme der Verwaltung von einer Eigenerfüllung der Aufgaben und einen Rückzug auf Steuerung und Überwachung gesellschaftlicher Aufgabenerfüllung, zu diesem Kriterium etwa Trute, DVBl. 1996, 950, 953; die Verarbeitung der Informationen zu einem Bescheid bleibt nach wie vor Aufgabe der Verwaltung, und am Handeln des Bürgers ändert sich nichts. Es fehlt aber auch am materiellen Gehalt eines selbstregulativen Gesetzesvollzuges, da bei diesem die gesellschaftlichen Akteure ihren Beitrag zur arbeitsteiligen Erfüllung öffentlicher Zwecke in Wahrnehmung grundrechtlicher Freiheit, Schmidt-Preuß, a.a.O., S. 160, 162 f., erbringen. Wirkt ein Bürger an seinem Steuerverfahren mit, übt er jedoch nicht seine grundrechtliche Freiheit aus, sondern befolgt eine ihm gesetzlich auferlegte Pflicht, die, umgekehrt, gerade einen den allgemeinen Regeln unterliegenden Eingriff in seine grundrechtlich geschützte Freiheit bewirkt, BFH v. 19.12.2007 – X B 34/07, BFH/NV 2008, 597, 598; Drüen, FR 2011, 101, 104 f. und 113; s. auch ders., Die Indienstrafe Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 178, Fn. 511 m.N.; zu einem weiteren Aspekt Müller-Franken (Fn. 11), S. 145. Dies gilt auch für die Steueranmeldung. Zwar hat hier der „Entwurf einer Abgabenordnung“ aus dem Jahre 1971 (EAO 1974) die Konstruktion eines formlosen Steuerbescheids, als welcher die widerspruchslöse Entgegennahme der Selbstberechnungserklärung des Steuerpflichtigen verstanden wurde, BFH v. 6.7.1962 – VI 299/61 U, BStBl. III 1962, 355, 356; v. 13.10.1978 – VI R 91/77, BStBl. II 1979, 155, 156; Dogmatik: Söhn, StuW 1970, Sp. 185, 190 ff., ersetzt durch die Figur der Steueranmeldung und das heißt eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, BT-Drucks. VI/1982, 149 zu § 149; auch wenn die Finanzbehörde die Steueranmeldung des Unternehmers zu überprüfen und bei der Feststellung eines Fehlers die Steuer selbst festzusetzen hat (s. dazu bereits oben Fn. 3), misst das Gesetz dessen Erklärung in § 167 S. 1, § 168 S. 1 AO grundsätzlich die Funktion eines Steuerbescheids zu, Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rz. 1021, so dass staatliche Tätigkeit zurückgenommen wird. Jedoch erfüllt der Steuerpflichtige auch hier nur eine gesetzliche Pflicht (z.B. § 18 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 UStG) und lebt nicht seine grundrechtliche Freiheit aus. Die Verwendung des Begriffs der Selbstveranlagung für diese Regelungschnik, so BT-Drucks. VI/1982, 94 f., sollte nur in Anführungszeichen gesetzt werden, Söhn, StuW 1970, Sp. 185, 188, da er streng genommen nur passt, wenn eine obligatorische Überprüfung der Steuererklärung des Bürgers zum Zwecke einer von der Selbstbescheidung abweichenden Festsetzung durch die Behörde – wie in § 167 S. 1, 2. Satzhälfte AO – nicht vorgesehen und die Erklärung des Bürgers allein maßgebend ist, wie dies etwa bei der Erhebung des Kirchgeldes in einigen Evangelischen Landeskirchen vorgesehen ist. Denn hier ist es in der Tat Sache des Bürgers, „sich selbst zu veranlagen“. Allerdings handelte es sich bei einer solchen Zahlung dann um eine freiwillige Leistung des Betroffenen und damit nicht um eine Steuer im Sinne des Rechts, Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2000, S. 473 f. mit Fn. 278.

28 Zu den Elementen des Verwaltungsverfahrens, Schmidt-Aßmann (Fn. 8), § 109 Rz. 1, und bereits oben Fn. 6.

29 Bull, JZ 2017, 409, 411.

30 Zur Gleichmäßigkeit Nachweise in Fn. 4; zur Gesetzmäßigkeit Müller-Franken (Fn. 11), S. 46 m.N.

31 Hufen/Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 5. Aufl. 2013, Rz. 90, 264, 331 m.w.N.

32 Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG ABl. EU 4.5.2016 L 119 S. 1f., korrigiert durch Corrigendum zu 2012/0011 (COD), Nr. 12399/16 vom 27.10.2016; das Grundrecht auf gute Verwaltung des Art. 41 GrC spielt für deutsche Behörden nur bei der Umsetzung von Unionsrecht eine Rolle (Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrC), wovon bei der Anwendung des EStG im Regelfall nicht gesprochen werden kann; zur Dienstleistungsrichtlinie, Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, ABl. EU Nr. L 376 v. 27.12.2006, S. 36 ff.

33 Zu dessen Notwendigkeit Meier, JZ 2014, 614.

34 Zur dieser Praxis: Baldauf, DStR 2016, 833.

zwar in dessen Psyche:⁴⁰ der Rechtsanwender muss eine innere Einstellung⁴¹ (subjektive Einschätzung)⁴² zum Gegebenen des normrelevanten Sachverhalts gewinnen, und zwar eine solche, von der gesagt werden kann, dass er seiner Entscheidung möglichst den wirklichen Sachverhalt zugrunde legt. Seit dem 1.1.2017 soll diese Zusammenführung erfolgen in den Algorithmen eines Computers. Der auf Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zielende Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 AO), bei dem – ungeachtet aller Automatisierung, die es seit langem gibt – das Sichverbinden von Fall und Norm in einer natürlichen Person mit gedacht ist, wird hierdurch jedenfalls modifiziert.⁴³

c) Relevanz der Kategorie des strukturellen Vollzugsdefizits

Die AO-Reform unter dem Aspekt eines strukturellen Vollzugsdefizits zu beleuchten wird vereinzelt abgelehnt mit dem Argument, dass diese Kategorie auf eine Konstellation wie die vorliegende nicht passe.⁴⁴ In den beiden Entscheidungen, in denen das BVerfG bislang einen solchen Verstoß gegen den Gleichheitssatz angenommen hat, hatten sich je eine konkrete materiell-rechtliche Norm und eine Norm des Verfahrensrechts gegenübergestellt: Im Zinsurteil die materiell-rechtliche Norm des § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG auf der einen und die verfahrensrechtliche Regel, dass bei der Ermittlung von Zinsinkünften nur auf der Grundlage der Erklärung des Steuerpflichtigen nach Maßgabe des damaligen Bankenerlass zu verfahren ist, auf der anderen Seite;⁴⁵ im Verfahren über die Veräußerung von Wertpapieren die materiell-rechtliche Norm des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf der einen und wiederum die verfahrensrechtliche Regel, dass Veräußerungsgewinne nur auf der Grundlage der Erklärung des Steuerpflichtigen in den Grenzen des inzwischen in § 30a AO normierte Bankenerlass zu ermitteln sind, auf der anderen Seite.⁴⁶ Vor diesem Hintergrund ist die These aufgestellt worden, dass die Kategorie des strukturellen Vollzugsdefizits hiernach beschränkt sei auf die Vergleichsrelation zweier konkreter Rechtsnormen und sie für eine Lage, in der eine Norm der AO nicht einer bestimmten Norm des materiellen Steuerrechts, sondern einer Steuerart insgesamt gegenüberstehe, nicht anwendbar sei.⁴⁷ Für die Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits und damit eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG bedürfe es immer einer konkreten, auf zwei bestimmte Normen bezogenen Vergleichsrelation.

In der Tat ging es bei der Kategorie des strukturellen Vollzugsdefizits bisher immer um Lagen, in denen eine konkrete materiell-rechtliche Norm auf der einen und eine konkrete verfahrensrechtliche Norm auf der anderen Seite in eine Beziehung getreten sind. Bei der Reform der AO stünde nun den Regeln der Vollautomatisierung der Steuerfestsetzung etwa mit der Einkommensteuer eine ganze Steuerart gegenüber, was hiervon abweichen würde. Dies muss jedoch nicht bedeuten, dass sich ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht auch im Hinblick auf eine Steuerart insgesamt ergeben kann. Würde die AO-Reform das Leitbild des vollautomatischen Steuerbescheids einführen und gleichzeitig die Offenlegung aller Suchkriterien des Risikomanagementsystems statuieren wollen,⁴⁸ wäre das Deklarationsprinzip offenkundig nicht hinreichend durch das Verifikationsprinzip abgestützt. Das Risikomanagementsystem und die Geheimhaltung seiner Suchkriterien sind eine wesentliche Vo-

oraussetzung dafür, dass die computergestützte vollautomatische Veranlagung nicht allein auf dem Prinzip der Deklaration basiert. Im Fall der Offenlegung der Suchkriterien könnte das Risikomanagementsystem nicht mehr funktionieren und müsste damit der Umstieg auf den vollautomatisierten Bescheid als Etablierung eines strukturellen Vollzugsdefizits für das gesamte Einkommensteuerrecht angesehen werden. Es lässt sich also nicht sagen, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit stets nur im Verhältnis zwischen einer Norm des materiellen Rechts und einer Norm des Verfahrensrechts entstehen kann.⁴⁹

2. Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit

a) Neuerung im Gesetz

Zugleich schreibt das Gesetz im neugefassten § 88 AO an mehreren Stellen vor (Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 2, Abs. 5 S. 2), dass bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen Gesichtspunkte der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden sollen. Diese ausdrückliche Nennung der Maßstäbe Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit fand sich bislang nicht im Gesetz und ist dort insofern neu. Das Prinzip der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung ist allerdings ein Gebot, dass in der Verfassung fundiert und aus diesem Grund seit je-

-
- 35 Siehe etwa *Ahrens/Nagel*, FR 2002, 261, 266 (Spanien); *Ahrens*, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, S. 175 ff. (Niederlande); *Seer*, FR 2012, 1000, 1003 (Fn. 43) (Australien, Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Lettland, Litauen, Polen, Spanien, Slowakei, Tschechien, Ungarn, USA).
- 36 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 1.
- 37 So aber *Bull*, JZ 2017, 409, 411.
- 38 Zum Verwaltungsakt als Vorgang der Rechtsanwendung: *Müller-Franken* (Fn. 11), S. 308 m.N.
- 39 *Isensee* (Fn. 13), S. 56.
- 40 *Pitschas*, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren, 1990, S. 30.
- 41 *Dawin* in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 108 Rz. 39 f.; *Höfling* in Södan/Ziekow, Nomos Kommentar VwGO, 4. Aufl. 2014, § 108 Rz. 75 f.; *J. Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, 1980, Rz. 40.
- 42 *Prütting* in MünchKomm/ZPO, 5. Aufl. 2016, § 286 Rz. 9.
- 43 Zum Zweck des Untersuchungsgrundsatzes: *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 8 (März 2018); zuletzt *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, 2009, S. 55 ff.; *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 51 ff.; zwar tritt die Finanzbehörde entpersonalisiert dem Bürger gegenüber einheitlich auf, so dass von einer Überzeugungsbildung der Behörde gesprochen wird *Söhn* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 210 ff., 222 ff. (März 2018); es sind aber Amtsträger als natürliche Personen, die den Willen der Behörde bilden *Söhn* (Fn. 6), § 118 AO Rz. 45 f. (März 2018) und für sie handeln, *Krumm* in Tipke/Kruse AO/FGO, § 6 AO Rz. 1, 2 (März 2018), so dass dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 S. 1 AO die Überzeugungsbildung in einer natürlichen Person inhärent ist.
- 44 *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 785.
- 45 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 272 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*.
- 46 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 ff = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.
- 47 *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 785.
- 48 Was nicht der Fall ist, im Gegenteil will das Gesetz die Geheimheit, § 88 Abs. 5 S. 3 AO, § 86 Abs. 2 S. 2 FGO, dazu unter VI. 2.
- 49 Wobei als Rechtsfolge nicht das (gesamte) materielle Steuerrecht, sondern nur die für das strukturelle Vollzugsdefizit ursächliche Norm des Verfahrensrechts verfassungswidrig wäre, *Funke* AöR 132 (2007), 168, 184 f.

her von der Finanzverwaltung zu beachten ist und, wie erwähnt, auch beachtet wird.⁵⁰ Bislang ist die Orientierung des Handelns der Finanzverwaltung am Maßstab der Wirtschaftlichkeit nur in Verwaltungsvorschriften geregelt gewesen, ein Zustand, der wegen der Bedeutung der Handlungsmaßstäbe der Verwaltung aus demokratisch-rechtsstaatlichen Gründen zu kritisieren ist. Die erstmalige ausdrückliche Erwähnung des Handlungsmaßstabs in der Abgabenordnung ist daher ein normativer Fortschritt, der dieses verfassungsrechtliche Desiderat erfüllt. Einer näheren Betrachtung bedürfen allein zwei Aspekte.

b) Verhältnis von Wirtschaftlichkeit und Rechtmäßigkeit

Das Gesetz spricht zum einen in § 88 Abs. 2 Satz 3 AO davon, dass die Verwaltung „Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalles und den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und Rechtmäßigkeit“ bestimmt und bei dieser Entscheidung „Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen hat“. Hier ist nicht klar, in welchem Verhältnis die Maßstäbe zueinander stehen, ob die Gesetzmäßigkeit der primäre Maßstab und der Maßstab der Wirtschaftlichkeit nur in deren Rahmen zu verwirklichen ist oder die Maßstäbe gleichberechtigt nebeneinander stehen und Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit bei der Rechtsanwendung gegeneinander auszubalancieren sind.⁵¹

Die GNOFÄ⁵² wie auch im Grundsatz der AEAO⁵³ neigen der letztgenannten Ansicht zu und legen fest, dass sich die Intensität der Kontrolle nicht nach dem Kontrollbedürfnis, sondern nach den zu erwartenden Steuermehreinnahmen zu richten hat. Zu diesem alten, nicht erst durch die Neuregelung aufgeworfenen Konflikt ist zu sagen, dass Wirtschaftlichkeit nur im Rahmen der Gesetzmäßigkeit verwirklicht werden darf, der Ermittlungsaufwand also nur vom Kontrollbedürfnis und nicht vom zu erwartenden fiskalischen Ertrag abhängig sein darf.⁵⁴

Gewiss kann in Fällen, in denen ein größerer fiskalischer Ertrag zu erwarten ist, eine verstärkte Kontrolle gerechtfertigt sein, weil eben auch ein größeres Bedürfnis nach Kontrolle besteht.⁵⁵ Aber das Bedürfnis nach Kontrolle muss immer ausschlaggebend sein, weshalb auch in Fällen, in denen kein besonderes Mehrergebnis abzusehen, jedoch ein Bedürfnis nach Kontrolle festzustellen ist, der Einsatz von Verwaltungsressourcen gerechtfertigt sein kann.⁵⁶

c) Weisungen der obersten Finanzbehörden

Der zweite problematische Punkt besteht darin, dass die Details der Anwendung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit durch Weisungen der obersten Landesfinanzbehörden festgelegt werden sollen, § 88 Abs. 3 S. 2 AO. In der Zuordnung dieser Kompetenz an die Exekutive anstelle der Legislative wird eine Missachtung des Vorbehaltes des Gesetzes gesehen.⁵⁷ Ehe man hier nun nach einem „Mehr“ an gesetzlicher Regelung ruft, sollte allerdings zunächst zur Kenntnis genommen werden, dass schon jetzt die neuen Vorschriften der AO ausgesprochen wortreich ausgefallen sind⁵⁸ und jede weitere Regelung das Gesetz immer unleserlicher machen würde. Ein Maßhalten auch mit dem Gesetz ist daher zu empfehlen.⁵⁹ Etwas anderes gilt dagegen für die grundsätzlichen Fragen. Hier ist in der Tat zu empfehlen,

dass das Parlament sein Verständnis des Maßstabs der Wirtschaftlichkeit offenlegen und den eben beschriebenen Satz, wonach das Bedürfnis nach Kontrolle für Art und Umfang der Ermittlungen maßgebend zu sein hat, zur Vermeidung der erwähnten Fehldeutungen in das Gesetz hineinschreiben sollte.

3. Maßstab der Prüfung: das Untermaßverbot

Mit seiner Forderung, dass das materielle Steuerrecht in ein normatives Umfeld eingebettet zu sein habe, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet,⁶⁰ verlangt das Grundgesetz vom Gesetzgeber ein positives Handeln. Bei der Frage, ob dieses Handeln dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als dem Maßstab, dem jede staatliche Tätigkeit zu genügen hat,⁶¹ entspricht, geht es hier nicht um den oft strittigen Punkt eines „Zuviel“ an gesetzgeberischer Aktivität, sondern um die vor allem von den Schutzpflichten her geläufige Problematik eines „Zuwenig“ an legislativer Tätigkeit. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz kann hier damit nicht in seiner Ausprägung als Übermaßverbot, sondern nur in seiner Ausprägung als Untermaßverbot geprüft werden.⁶² Das vom Gesetzgeber eingesetzte Instrument darf lediglich nicht offensichtlich unzureichend sein, die Gleichheit in der Rechtsanwendung zu gewährleisten. Die Beurteilung, ob ein Instrument offensichtlich unzureichend ist, hängt ab von einer Prognose der zukünftigen Entwicklung, die wiederum nur auf ihre offensichtliche Fehlsamkeit kontrolliert werden kann.⁶³

50 Söhn (6), § 88 AO, Rz. 175 ff.; Müller-Franken (Fn. 11), S. 76 f., 87.

51 Seer, StuW 2015, 315, 320 f.

52 Nachweise oben in Fn. 13.

53 Nachweise oben in Fn. 13.

54 Söhn (Fn. 6), § 88 AO Rz. 149, 165 f. (März 2018); Seer (Fn. 6), § 88 AO Rz. 14 (März 2018); kritisch schon Tipke, StRO, Bd. III, 1. Aufl. 1993, S. 1226.

55 Müller-Franken (Fn. 11), S. 350.

56 Söhn (Fn. 6), § 88 AO Rz. 74, 149, 165. (März 2018).

57 Heintzen, DÖV 2015, 780, 786.

58 Kritik an diesen Stil der AO allgemein bei Tipke (Fn. 14), S. 1486.

59 Dabei geht es nicht um die bekannte Klage über eine unmäßige Normenflut, in die nicht undifferenziert eingestimmt werden sollte, *Ossenbühl* in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 100 Rz. 77 ff., sondern um die Warnung vor einer Verkümmern von Potenzen der Verwaltung durch ein Übermaß an Regeln, Müller-Franken in Leitgedanken des Rechts. P. Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. I, 2013, § 73 Rz. 26 m.N.

60 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 = FR 1991, 375 m. Anm. Felix.

61 BVerfGE v. 5.3.1968 – 1 BvR 579/67, BVerfGE 23, 127 (133); v. 4.2.1975 – 2 BvL 5/74, BVerfGE 38, 348 (368); BVerfG v. 12.5.1987 – 2 BvR 1226/83, 2 BvR 101/84, 2 BvR 313/84, BVerfGE 76, 1 (50 f.); zu notwendigen Differenzierungen: Müller-Franken in Heun/Starck, Grundrechte, Rechtsstaat und Demokratie als Grundlagen des Verwaltungsrechts, 2015, S. 143, 158 ff.

62 Zur unterschiedlichen Wirkungsweise des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei der Abwehr staatlichen Handelns auf der einen und bei der Forderung nach staatlicher Aktivität auf der anderen Seite allgemein: Isensee in ders./Kirchhof, HStR, Bd. IX, 3. Aufl. 2011, § 191 Rz. 300; Callies in Merten/Papier, HGR, Bd. II, 1. Aufl. 2006, § 44 Rz. 29 f.; für den vorliegenden Zusammenhang: Heintzen, DÖV 2015, 780, 785; Seer, StuW 2015, 315, 319.

63 BVerfG v. 6.10.1987 – 1 BvR 1086/82, 1 BvR 1468/82, 1 BvR 1623/82, BVerfGE 77, 84, 106; v. 16.3.2004 – 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141, 157 f.; v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163, 183.

Das Gesetz will die auch in der digitalen Welt notwendige Abstützung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip organisieren durch zwei Instrumente: neben dem Prinzip der Stichprobe, wie bisher, durch den Einsatz von sog. Risikomanagementsystemen.

V. Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

1. Risikomanagementsysteme

a) Begriff und Sache

„Risikomanagement“ bedeutet nach der Entwurfsbegründung die systematische Erfassung und Bewertung von Risikopotentialen in einem Steuerfall sowie die Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotentialen.⁶⁴ Ein Risikomanagementsystem soll Steuerverkürzungen verhindern und damit präventiv wirken; weiter soll es gezielt Betrugsfälle aufdecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung deutlich erhöhen, die individuelle Fallbearbeitung durch Amtsträger durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung optimieren, die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender Automationsunterstützung nachhaltig verbessern und qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig gestalten, wobei diese Vorgaben auch regionale Besonderheiten berücksichtigen können.⁶⁵

Kommt es zu einer Aussteuerung eines Falles aufgrund eines „Anschlagens“ eines Filters des Risikomanagementsystems, hat die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen nach den Regeln des Untersuchungsgrundsatzes zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO).⁶⁶ Die Neuregelung wendet sich damit keineswegs generell und endgültig vom Untersuchungsgrundsatz ab, sondern geht vielmehr von dessen latenter und jederzeit aktivierbarer Fortgeltung aus.⁶⁷ Der Untersuchungsgrundsatz wird mithin lediglich in einen „Standby Modus“ versetzt.

b) Festlegung der Risikofilter

Ob es zu Aussteuerungen in den Fällen kommt, in denen dies notwendig ist, ein solches System also überhaupt all das leisten kann, was es leisten soll – nämlich automatisiert rein digital eine möglichst richtige Verwaltungsentscheidung zu treffen⁶⁸ –, lässt sich nicht abstrakt sagen, sondern hängt davon ab, wie seine jeweiligen Filter (z.B. Aufgriffsgrenzen, Prüffelder, Prüfhindernisse nach Aussteuerung) konkret eingestellt sind.⁶⁹ Sollen Risikomanagementsysteme das Erfahrungswissen der Verwaltung speichern, müssen sie, um ihre Funktion zu erfüllen, in jedem Falle fortlaufend evaluiert und weiterentwickelt werden,⁷⁰ was nach dem Willen des Gesetzgebers auch vorgesehen ist.⁷¹ So soll die Verwaltung die Erfahrungen, die bei Stichproben wie auch in Aussteuerungsfällen gesammelt werden, gleich wieder in das System einspeisen, damit die Risikofilter sich dynamisch entwickeln können. Damit ist es, entgegen der Kritik etwa des Bundesrechnungshofes, insoweit nicht zu beanstanden,⁷² dass das Gesetz hier keine zu detaillierten Vorgaben macht, sondern sich auf die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe beschränkt (§ 88 Abs. 3, 5 AO) und die Feineinstellung der Filter der Verwaltung überlässt.⁷³ Eine andere Frage ist es jedoch, ob etwa bestimmte Kategorien in dem System

überhaupt eine Rolle spielen dürfen, wie etwa subjektive Gesichtspunkte in Gestalt eines sog. „Compliance-Faktors“. Ein solcher Prüfpunkt bedeutete einen nicht unerheblichen Eingriff in das Persönlichkeitsrecht der Steuerpflichtigen, so dass eine gesetzliche Grundlage zu verlangen ist, wenn die Verwaltung ein solches Kriterium in ihre Computersysteme einspeisen wollte.⁷⁴ Doch dies ist nicht der einzige Punkt, der bei der Neuregelung zu denken gibt.

c) Einsatz künstlicher Intelligenz

Risikomanagementsysteme sind nämlich verwundbar und damit die Schwachstelle des gesamten Konzepts. Steuerberater werden ihre Erfahrungen mit derartigen Systemen untereinander austauschen und so deren Parameter nach und nach sichtbar werden lassen, Hacker werden versuchen, die Systeme gleich zur Gänze auszuspähen und Finanzbeamte können ihr Insiderwissen weitergeben, sei es im Wege des „Leakens“ noch in ihrer aktiven Zeit, sei es bei einem Wechsel in die private Wirtschaft nach ihrem Ausscheiden aus dem Dienst.⁷⁵

Die Vollautomatisierung der Bescheiderstellung kann damit nur dann die Gleichheit im Belastungserfolg wahren, wenn es gelingt, Risikomanagementsysteme vor derartigen Offenlegungen zu schützen. Ein Prüfsystem, das mit festgelegten Datenparametern („In-or-Out“-Prüfung) arbeitet, wird hierfür ausscheiden müssen, da auch nach diesem Schema nachjustierte Parameter angegriffen werden können.⁷⁶ Zielführend sind allein selbstlernende Systeme, die Sachverhalte mit selbstlernenden Algorithmen autonom überprüfen und aussteuern.⁷⁷ Denn hier schützt sich das System durch aus sich heraus adaptierte Parameter permanent selbst.

64 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 69.

65 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 70.

66 Außerdem hat sie in Fällen, in denen sich zwischen den Informationen, die ihr von Dritten nach § 93c AO übermittelt werden, und den Erklärungen des Steuerpflichtigen Abweichungen ergeben, beim Dritten wie auch beim Steuerpflichtigen nachzufragen, also den Sachverhalt wiederum von Amts wegen zu ermitteln, BT-Drucks. 18/7457, 88.

67 Dies fordern auch die deutschen Steuerberater in ihrer Stellungnahme: *Vinken*, DStR-KR 2015, 9, 9.

68 Wozu in der Breite der Fälle durchaus ein Potential zu einem „Mehr“ an Gleichmäßigkeit der Besteuerung bestehen kann, *Söhn* (Fn. 6), § 85 AO Rz. 49.

69 *Trossen*, FR 2015, 1021, 1022.

70 *Drüen* bei Richter/Welling, FR 2015, 1014, 1015; *Seer*, StuW 2015, 315, 324.

71 Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 3.2.2016, BT-Drucks. 18/7457, 47, 124; auch zum Folgenden.

72 Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses am 13.4.2016 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – BT-Drucks. 18/7457, abrufbar unter: https://www.bundestag.de/blob/417948/ac5bd35a_803fa7eca790e9eaf8d1df6c/04-brh-data.pdf.

73 *Roth*, SteuK 2016, 78, 79.

74 *Baldauf*, DStR 2016, 833, 836 f.

75 *Maier*, JZ 2017, 614, 617; *Kirchhof*, DStR 2018, 497, 503.

76 *Maier*, JZ 2017, 614, 617; auch zum Folgenden.

77 *Chaos Computer Club*, Einsatz von Risikomanagement-Systemen im Vollzug des Steuerrechts, Sachverständigenauskunft zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Linus Neumann*, Mittwoch, 13.4.2016, S. 5 ff.

Doch dem Einsatz künstlicher Intelligenz sind durch das rechtsstaatliche und das demokratische Prinzip Grenzen gesetzt. Das Rechtsstaatsprinzip verlangt, dass Gerichte die Prüfparameter kontrollieren können, wozu alle autonom erzeugten Veränderungen des Systems jedenfalls zu dokumentieren sind.⁷⁸ Dazu hat das Gesetz entsprechende Organisations- und Dokumentationspflichten zu statuieren, woran es gegenwärtig noch fehlt (vgl. § 32 Abs. 1a S. 5 WpHG). Aus Sicht des demokratischen Prinzips reicht es jedoch nicht, Algorithmen nur im Nachhinein verstehen und erklären zu können, sondern ist es notwendig, sie auch verantworten zu können. Die den Algorithmen zugrunde liegenden Entscheidungsprinzipien müssen von Menschen konzipiert sein, nicht dürfen auch diese einer Änderungsdynamik eines Computersystems überantwortet werden, da sie nur dann einem Menschen zurechenbar sind.⁷⁹ Anderenfalls führte dies zu einem an Computercodes angelehnten code law, das sich vom Gesetz entkoppelt, was unvereinbar wäre mit den Anforderungen, die das demokratische Prinzip an die parlamentarische Steuerung der Verwaltung stellt.⁸⁰ Diese Vorgabe ist ebenfalls normativ festzuhalten, ehe Risikomanagementsysteme mit künstlicher Intelligenz imprägniert werden dürfen.

d) Ungleichheiten in den Kriterien

Es ist darauf hingewiesen worden, dass die Filter des Risikomanagementsystems oder zufallsgesteuerte Stichproben ihrerseits zu Ungleichbehandlungen führen können: Sieht das Risikomanagementsystem z.B. eine Aufgriffsgrenze in einer bestimmten Höhe vor, könnten Steuerpflichtige, welche die Grenze übersteigen, geltend machen, sie würden ungleich gegenüber den Steuerpflichtigen behandelt, die unter der Grenze liegen.⁸¹

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass das Arbeiten mit Aufgriffsgrenzen überhaupt nicht zu beanstanden sein kann, da sein Einsatz unvermeidlich ist. Dürfte es keine Aufgriffsgrenzen geben, müsste jeder Fall in allen Details kontrolliert werden – und eine solche Kontrolle ist nun einmal unmöglich und kann daher auch nicht rechtlich verlangt sein.⁸²

2. Zufallsgesteuerte Stichproben

Die Umstellung auf das Leitbild des vollautomatisierten Steuerbescheids wird, wie erwähnt, weiter flankiert durch Kontrollen nach dem Prinzip der Stichprobe. Stichproben erlauben, zum einen, wie erwähnt, eine Fortentwicklung des Risikomanagementsystems; sie bewirken zum anderen, dass der Steuerpflichtige nie sicher sein kann, dass sein Fall nicht zufälligerweise gründlich geprüft wird.⁸³ Über dem Steuerpflichtigen hängt das erwähnte Damokles-Schwert des Jederzeitigen-zufälligen-Entdecktwerdens, was ihn zur Steuerehrlichkeit zwingt.

Die Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen nach dem Prinzip des Zufalles bedeutet hier keinen Verstoß gegen das Verbot der Willkür,⁸⁴ sondern ist, umgekehrt, aus der Natur der Sache geboten.⁸⁵ Nur wenn der Steuerpflichtige weiß, dass die Auswahl per Los jederzeit auch auf ihn fallen könnte, muss er seine Entdeckung fürchten und sich steuerehrlich verhalten.

3. Korrektur elektronischer Verwaltungsakte (§ 173a AO)

Elektronisch erzeugte Bescheide sind fehleranfällig, so dass Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach einem entsprechenden Korrekturinstrument verlangen.⁸⁶ Zu diesem Zweck hat das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die AO um § 173a ergänzt, da deren Korrekturvorschriften auf derartige Fehler nicht vorbereitet gewesen sind.⁸⁷ Die Bestimmung des § 129 AO verlangt für die Berichtigung von Schreib- und Rechenfehlern, die dem Steuerpflichtigen unterlaufen sind, dass sich die Verwaltung diese zu Eigen gemacht hat.⁸⁸ Da der Steuerpflichtige grundsätzlich seine Belege der Behörde nicht mehr vorzulegen, sondern diese für den Fall einer behördlichen Anforderung nur noch vorzuhalten hat, wird es an diesem Zueigenmachen des Fehlers des Steuerpflichtigen durch die Behörde zukünftig regelmäßig fehlen.⁸⁹ Eine Berichtigung nach § 129 AO kommt dann nicht in Betracht. Die in das Gesetz in den Abschnitt über die Korrekturvorschriften neu eingefügte Bestimmung des § 173a AO, ermöglicht nun die Änderung elektronisch erzeugter Bescheide, bei denen dem Steuerpflichtigen Schreib- oder Rechenfehlern bei der Erstellung seiner Erklärung unterlaufen sind. Die Norm des § 173a AO schließt mit der Erfassung von Schreib- und Rechenfehlern des Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Erklärung diese Lücke, was vor dem Hintergrund des Gebotes der Sicherung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als eine notwendige Ergänzung der AO anzusehen ist. Das „schlichte Vergessen“ von Angaben ist dagegen nicht erfasst, sondern nötig sind Schreib- oder Rechenfehler;⁹⁰ für das schlichte Vergessen bleibt es bei der schon bisher geltenden Norm des § 173 Abs. 1 AO.⁹¹

Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bestehen nicht. Zwar wird das Vertrauen in den Bestand des ur-

78 Die Norm des § 86 Abs. 2 S. 2 FGO verlängert das Gebot der Geheimhaltung des § 88 Abs. 5 S. 4 AO zwar in das finanzgerichtliche Verfahren. Ob die Geheimhaltung im konkreten Fall rechtmäßig ist, kann in einem In-Camera-Verfahren nach § 86 Abs. 3 FGO geprüft werden, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 115; Maier, JZ 2017, 614, 617 Fn. 35.

79 Söhn (Fn. 6), § 118 AO Rz. 50.

80 Ahrendt, NJW 2017, 537, 539 f.; Maier, JZ 2017, 614, 618; zuvor Tipke (Fn. 14), S. 1479.

81 Trossen, FR 2015, 1021, 1023; Mellinghoff bei Richter/Welling, FR 2015, 1014, 1017.

82 Söhn (Fn. 6), § 85 AO Rz. 29, 45 f.; § 88 AO Rz. 175, 196 (jeweils März 2018).

83 Müller-Franken (Fn. 11), S. 342; Isensee (Fn. 9), S. 19, 24 f.

84 Zufall als gleichheitswidrige Willkür: BVerwG v. 13.2.1964 – VIII C 203/63, Buchholz 236.1 Bayern Art. 8 Nr. 1, S. 3 f.; OVG NW, Beschl. vom 8.8.2013 – 15 A 2656/10, BauR 2014, 92, 93.

85 BVerfG, Beschl. v. 28.6.1994 – 1 BvL 14, 15/88, NJW 1995, 581; Isensee (Fn. 9), S. 19, 24 f.; Heintzen, DÖV 2015, 780, 786.

86 Heintzen, DÖV 2015, 780, 786.

87 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Bd. II, § 173 AO Rz. 27 (April 2017).

88 Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Bd. VI, § 129 AO Rz. 75 (Mai 2017).

89 Seer, StuW 2015, 315, 325; Münch/Sendke, DStZ 2015, 487, 493; Baldauf, DStR 2016, 833, 839.

90 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, 87.

91 Loose (Fn. 87), § 173 AO Rz. 27 (2014).

sprünglichen Bescheids enttäuscht. Jedoch steht der Vertrauensschutz als Ausprägung des Prinzips materieller Rechtsstaatlichkeit in einem Spannungsverhältnis zum Prinzip der Rechtsrichtigkeit, das sich ebenfalls aus dem Prinzip materieller Rechtsstaatlichkeit ergibt.⁹² Das Grundgesetz überlässt es im Ausgangspunkt dem Gesetzgeber, wie er das Prinzip des Vertrauensschutzes mit dem der Rechtsrichtigkeit ausbalancieren will.⁹³ Eine offensichtliche Fehlgewichtung, die allein Anlass zu verfassungsrechtlicher Kritik sein könnte, ist mit der Einfügung des § 173a AO indessen nicht zu erkennen. Zu Recht ist darauf hingewiesen worden, dass im europäischen Vergleich das im deutschen Recht stark ausgeprägte Prinzip des Vertrauensschutzes nicht in gleicher Weise anerkannt ist, ein teilweiser Rückbau des Vertrauensschutzes im Zuge der Anpassung der AO an Entwicklungen der Zeit lediglich eine Angleichung an etablierte europäische Standards bedeuten würde.⁹⁴

VI. Sicherung der Rechtsstellung des Bürgers

1. Grundbedürfnisse des Menschen

Die Notwendigkeit einer fortschreitenden Automatisierung des Besteuerungsverfahrens kollidiert jedoch auch mit dem Grundbedürfnis des Menschen zu wissen, wie ihm geschieht: Der Mensch will erfahren, nach welchen Regeln seine Erklärung behandelt wird, und er will sich seinerseits an einen Menschen wenden können, wenn ihm der Computer als das alleinige Gegenüber für seine Anliegen nicht reicht. Diese Grundbedürfnisse des Menschen müssen ausbalanciert werden mit dem öffentlichen Interesse an einer effizienten Verwaltung.

2. Geheimhaltung der Prüffaktoren

Der Reformgesetzgeber hat die Veröffentlichung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme untersagt, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO). Die Verwaltung soll nur die allgemeinen Grundsätze des Systems publizieren dürfen, damit die Bürger nicht völlig im Dunkeln gelassen sind.⁹⁵ Die Details des Systems jedoch, die genauen Kriterien für Art und Umfang der Risikobewertung, müssen zwingend geheim gehalten werden.

Die Geheimhaltung der Parameter gehört zu den umstrittensten Punkten des Gesetzes, da hierdurch der Schein der Finanzverwaltung als einer „Geheimwissenschaft“⁹⁶ begründet und der Rechtsschutz der Bürger beeinträchtigt würden.⁹⁷ Der Bürger, so heißt es, wisse nicht, ob er überhaupt klagen und wie er seine Klage begründen solle. Zwar sei anzuerkennen, dass die Bürger bei Bekanntsein der Parameter der Risikomanagementsysteme sich sonst in ihrem Verhalten auf diese einstellen und die Systeme so um ihre Wirksamkeit bringen könnten.⁹⁸ Die Finanzverwaltung sollte den Steuerpflichtigen und deren Beratern jedoch möglichst weitgehend „mit offenem Visier“ gegenüberstehen, wozu es gehöre, dass zumindest über die Art der Risikoparameter Auskunft erteilt und die steuerberatenden Berufe bei der Erarbeitung eines Risikoprofils exemplarisch eingebunden würden.

In der Tat ist Publizität ein wesentliches Merkmal eines demokratischen Staates.⁹⁹ Sie bildet die Grundlage der Qualitäten, die für ihn kennzeichnend sind, wie Freiheit der Diskussion,

Vernunft der Argumente und Streben nach Richtigkeit der Entscheidung.¹⁰⁰ Aber auch der moderne freiheitliche Staat kennt Bereiche, die bei Gegebensein besonderer Gründe der Allgemeinheit nicht zugänglich gemacht werden dürfen.¹⁰¹ Im vorliegenden Zusammenhang steht und fällt die geplante Reform des Besteuerungsverfahrens damit, dass die Bürger nicht wissen, nach welchen Kriterien ihre Erklärungen gefiltert werden, da sie sonst ihr Erklärungsverhalten darauf einstellen könnten. Die Gebote der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung rechtfertigen hier eine Einschränkung des Grundsatzes der Publizität, weshalb ein behördliches Abnehmen von einer Veröffentlichung der Art der Risikoparameter wie auch der Verzicht auf eine Einbindung von Vertretern der steuerberatenden Berufe in die Erarbeitung eines Risikoprofils jedenfalls nicht als verfassungswidrig anzusehen sind.

Der Steuerpflichtige hat damit auch keinen Anspruch auf Zugang zu Informationen nach dem IFG, weil das Bekanntwerden von Einzelheiten der Verwaltungsanweisungen nachteilige Auswirkungen auf die Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde haben würde (§ 3 Nr. 1 lit. d).¹⁰²

Geht es jedoch um die Frage, ob und welche Daten die Verwaltung über das persönliche Vorverhalten des Steuerpflichtigen gesammelt hat, wird man ihm hier einen datenschutzrechtlichen Anspruch auf Auskunft, welche Daten über ihn gesammelt und in das Risikomanagementsystem eingespeist sind (Art. 15 Abs. 1 DSGVO, § 19 Abs. 1 BDSG), unter Berufung auf Geheimhaltungsinteressen nicht verwehren können.¹⁰³

3. Kommunikation zwischen Finanzverwaltung und Bürger (Art. 22 Abs. 2 lit. b DSGVO)

Dem Geist der Reform der Abgabenordnung entspricht es sodann, wenn es im Normalfall mit dem Steuerpflichtigen zu überhaupt keiner individualisierten Kommunikation mehr käme. Die Verwaltung könnte dann alle ihre personellen Ressourcen auf die als komplex eingestuften Fälle konzentrieren und die als nicht schwierig eingestuften ihrer EDV überlassen.

Doch ein völliges Abschneiden eines direkten Kontakts zum Steuerpflichtigen als verfahrensrechtliches Leitbild lässt das höherrangige Recht nicht zu. So fordert nicht nur das Grund-

92 *Sachs* in Stelkens/Bonk/ders., VwVfG, 8. Aufl. 2014, § 43 Rz. 9, § 48 Rz. 28 f.

93 *Söhn* (Fn. 1), S. 86 ff.

94 *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 785.

95 *Buchwald* bei Richter/Welling, FR 2015, 1014, 1016.

96 *Seer*, StuW 2015, 315, 324 f.

97 *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 786 f.; *Drüen* bei Richter/Welling, FR 2015, 1014, 1017.

98 *Seer*, StuW 2015, 315, 324; auch zum Folgenden.

99 *Dreier* in ders., GG, Bd. II, 3. Aufl. 2015, Art. 20 Rz. 76 ff.

100 *Deppenheuer*, Öffentlichkeit und Vertraulichkeit in ders., Öffentlichkeit und Vertraulichkeit, 2001, S. 7.

101 *Fassbender* in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 76 Rz. 77, 79; *Jestaedt*, AöR 126 (2001), 204, 221, 223 f.

102 *Trossen*, FR 2015, 1021, 1023.

103 *Meinert*, DFGT 10/11 (2013/14), S. 265 ff.; *Seer* (Fn. 6), § 88 AO Rz. 82 (März 2018), mit berechtigter Kritik an der auf § 3 Nr. 1 Buchst. d IFG gestützten Ablehnungsentscheidung des VG Berlin v. 13.10.2016 – 2 K 507/15.

gesetz dem Bürger im Verwaltungsverfahren rechtliches Gehör zu gewähren und ihm die Gelegenheit zu geben, sich mit Fragen direkt an die Verwaltung wenden zu können,¹⁰⁴ sondern auch das Recht der Europäischen Union gebietet, der Subjektstellung des einzelnen in automatisierten Verfahren Rechnung zu tragen. So statuiert es in der Datenschutzgrundverordnung¹⁰⁵ eine Ausnahme von seinem grundsätzlichen Verbot ausschließlich automatisierter Entscheidungen (Art. 22 Abs. 1) nur, wenn die Mitgliedstaaten in ihren Rechtsvorschriften „angemessene Maßnahmen zur Wahrung der Rechte und Freiheiten sowie der berechtigten Interessen der betroffenen Person enthalten“ (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b). Zu den hier zu wahren Mindestrechten gehört es, das Eingreifen einer Person seitens des Verantwortlichen erwirken wie auch seinen eigenen Standpunkt darlegen zu können.¹⁰⁶ Der Gesetzgeber musste daher seinen Entwurf, der ein solches Recht nicht enthalten hatte, im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nachbessern und festlegen, dass auf Erklärungsformularen nicht nur ein „Freitextfeld“ vorzusehen ist, auf dem der Steuerpflichtige seine Angaben erläutern (§ 150 Abs. 7 AO), sondern durch dessen Nutzung er auch eine Aussteuerung seiner Erklärung zu einer personellen Bearbeitung herbeiführen kann (§ 155 Abs. 4 S. 3 AO).¹⁰⁷

VII. Ausblick

In Zeiten des demographischen Wandels ist es unvermeidlich, auch das Besteuerungsverfahren nach Möglichkeiten einer Digitalisierung zu durchforsten. Wenn es nicht hinreichend qualifizierte Menschen gibt, muss nach der Einsetzbarkeit von Maschinen gesucht werden.¹⁰⁸ In der digitalen Welt gibt es jedoch keinen Rabatt gegenüber der analogen Welt, d.h. die Anforderungen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit gelten auch hier. Ob der vollautomatische Erlass von Steuerbescheiden unter Einsatz von Risikomanagementsystemen diesen Anforderungen genügt, hängt, wie gesehen, wesentlich von der Einstellung der Parameter der Risikomanagementsysteme wie auch ihrer Fähigkeit ab, zu lernen und sich Veränderungen anzupassen; hier bestünde eine Gelegenheit für die politisch Handelnden zu zeigen, dass die Rede vom „digitalen Zeitalter“, in das Einzutreten als die Zukunftsaufgabe Deutschlands ausgemacht wird,¹⁰⁹ ernst gemeint ist. Jedoch sollte man sich nicht der Illusion hingeben, mit der Digitalisierung ließen sich die Probleme des Besteuerungsverfahrens lösen. Um die Grenzen künstlicher Intelligenz zu erkennen, braucht man nicht die ersten Erfahrungen des als Verheißung gepriesenen autonomen Fahrens außerhalb geschützter Teststrecken zu bemühen, die bekanntlich wenig vertrauenerweckend gewesen sind. Es genügt, sich die alltäglichen Computerstörungen, wie Abstürze, Viren oder schadhafte Software vor Augen zu halten, um die Anfälligkeit von Computersystemen zu erkennen. Dass die Übersetzung menschlicher Begabungen wie Intuition, Instinkt, Kreativität und emotionale Intelligenz in Algorithmen erst in den Kinderschuhen steckt, sei nur der Vollständigkeit halber erwähnt.¹¹⁰ Aus diesem Grunde kann auch zukünftig in digitalen Entscheidungsverfahren nicht auf Menschen verzichtet werden, welche die Maschinen überwachen, kontrollieren und jederzeit eingreifen können.¹¹¹ Es muss Menschen aus Fleisch und Blut aber auch deshalb in den Behörden geben, um die den Bürgern gegenüberstehende öffentliche Verwaltung als Er-

scheinung einer staatlichen Ordnung erkennen zu können, die nach ihrem Selbstverständnis einmal angetreten ist nicht um ihrer selbst, sondern „um des Menschen willen“ errichtet zu sein.¹¹²

104 Siehe Fn. 31. Die Dienstleistungsrichtlinie der Europäischen Union begründet zwar einen Anspruch des Bürgers auf eine elektronische Abwicklung seines Verwaltungsverfahrens, RL 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, ABL. EU Nr. L 376 vom 27.12.2006, S. 36 ff., insbesondere Art. 8 Abs. 1, S. 54, so dass sich ein Einbau weiterer Elemente eines elektronischen Verwaltungsverfahrens in das Besteuerungsverfahren auf einen europäischen Gedanken stützen lässt, *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. 2017, § 5 Rz. 755; *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 783. Aber der Neuregelung in der AO geht es nicht nur um verbesserte Möglichkeiten eines elektronischen Verkehrs des Bürgers mit der Behörde, sondern um eine Vollautomatisierung des Verfahrens und damit um wesentlich mehr. Die Einführung einer Vollautomatisierung bleibt so eine Entscheidung allein des nationalen, hier des deutschen Gesetzgebers. Was die Frage der Grenzen des Handelns des Gesetzgebers betrifft, geht es damit also nicht nur darum, ob die verfassungsrechtlichen Grenzen der Integration in das Recht der Europäischen Union überschritten werden, sondern die Vorgaben des Grundgesetzes eingehalten sind.

105 Siehe Fn. 32.

106 *v. Lewinski* in BeckOK DatenschutzR, DS-GVO, Art. 22 Rz. 47; *Martini* in Paal/Pauly, DS-GVO, 2. Aufl. 2018, Art. 22 Rz. 35. Die DSGVO erstreckt die hier genannten Mindestgarantien des Art. 22 Abs. 3 ausdrücklich nur auf die Fälle des Art. 22 Abs. 2 Buchst. a und Buchst. c, nicht auf den Fall des Buchst. b. Jedoch postuliert sie ein gleichwertiges Schutzniveau für alle Fälle des Abs. 2, was es nahelegt, den Katalog des Abs. 3 für den Fall des Buchst. b nicht nur als bloße Orientierungsleitlinie, so *Martini/Nink*, NVwZ-Extra 2017, 1, 5, sondern ebenfalls als notwendige Garantien zu verstehen.

107 Kritik am Entwurf: *Baldauf*, DStR 2016, 833, 835; *Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, S. 5.

108 Dies jedenfalls solange es keine geeigneten Bewerber gibt. Auf längere Sicht gesehen ist indes eine geburtenfördernde Politik naheliegend, *Müller-Franken*, Familienwahlrecht und Verfassung, 2013, S. 15 ff., 19 ff.

109 Regierungserklärung Bundeskanzlerin Dr. *Angela Merkel*, Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht der 22. Sitzung vom 21. März 2018, Plenarprotokoll 19/22, S. 1811/B.

110 *Rothkegel/Taylor*, C.T.L.R. 22 (2016), 98-99; SAS Studie: KI steckt noch in den Kinderschuhen – trotz des Hypes, veröffentlicht unter: https://www.sas.com/de_at/news/press-releases/2017/oktober/sas-studie-ki-steckt-noch-in-den-kinderschuhen-trotz-des-hypes.html; *Marcus*, Deep Learning – A Critical Appraisal <https://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1801/1801.00631.pdf>.

111 *Bull*, JZ 2017, 409, 416.

112 Art. 1 Abs. 1 des Entwurfs des Verfassungskonvents von Herrenchiemsee, JöR 1 (1951), 48; zu den Gründen, aus denen heraus diese Formulierung nicht in das Grundgesetz aufgenommen wurde: *Isensee* in ders./Kirchhof HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 71 Rz. 57. Der Sache ist das Grundgesetz indes von diesem Gedanken getragen, *Isensee* in Merten/Papier, HGrR, Bd. IV, 2011, § 87 Rz. 96; *Zacher* in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. II, 2. Aufl. 2004, § 28 Rz. 21.

Prof. Dr. Bernd Heuermann*

Prinzipiengeleitete Umsetzung des Unionsrechts in das harmonisierte nationale Recht

Missbrauchsvermeidung als primärrechtlich fundierter Rechtsgrundsatz

Inhaltsübersicht

- I. Anwendungsvorrang, Auslegung und Rechtsfortbildung
 1. Anwendungsvorrang und das Berufungsrecht des Steuerpflichtigen
 - a) Unmittelbare Geltung einer Richtlinie – Kein Berufungsrecht des Mitgliedstaats
 - b) Unmittelbare Geltung des günstigen Richtlinienrechts kraft Berufung – Anwendbarkeit von günstigerem nationalen Recht in den Grenzen des Art. 107 AEUV
 2. Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung des nationalen Rechts
 - a) Grund und Grenzen
 - b) Beispiel: Besteuerung gemeinnütziger Forschung und Vermögensverwaltung
 - c) Auslegung und Rechtsfortbildung des Unionsrechts
- II. Vorsteuerabzug und Missbrauch
 1. Tatbestandserweiterung: Guter und böser Glaube
 2. Das negative Tatbestandsmerkmal des bösen Glaubens
 - a) Auslegung/Rechtsfortbildung auf der Unionsebene
 - b) Umsetzung der ausgelegten Richtlinie in das nationale Umsatzsteuerrecht
 - c) Steuerekumulationen und Kaskaden
 - d) Haftung für Vorsteuer?
 3. Guter Glaube als Ersatz für fehlende objektive Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs?
 4. Missbräuchliche Praktiken und Steuerumgehung und Vorsteuerabzug
 - a) Unionsrechtliches Versagungsrecht auch bei missbräuchlichen Praktiken
 - b) Nationale Umsetzung notwendig
 - c) Umsetzung dieser Maßstäbe in das nationale Umsatzsteuerrecht – Bedeutung des § 42 AO
- III. Fazit

Wenn wir in diesem Jahr den 80. Geburtstag von Hartmut Söhn feiern, so ist das Anlass genug, sein herausragendes steuerrechtliches Werk zu würdigen. Hartmut Söhn ist ein Allrounder im Steuerrecht, der sich zu allen wichtigen Gebieten grundsätzlich geäußert hat, so auch zum Umsatzsteuerrecht. Gerade die europäische Harmonisierung der Umsatzsteuer hat ihn beschäftigt und so verdanken wir ihm wegweisende wissenschaftliche Beiträge, die er bereits vor mehr als vierzig Jahren im Jahr 1976 verfasst hat¹. Der folgende Beitrag nimmt Bezug auf die „steuersystematischen Aspekte“ des harmonisierten Umsatzsteuerrechts von Söhn. Wir sind aber in einer bequemerer Lage als Söhn da-

mals. Wir unternehmen keine „Erstbesteigung“, finden wir doch eine reiche Judikatur des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht vor. Wir werden deshalb untersuchen, wie ausgelegtes und fortgebildetes Richtlinienrecht nationalrechtlich umzusetzen ist, in einem ersten Schritt im Bemühen um begriffliche Klarheit. Dann werden wir die Ergebnisse in einem zweiten Schritt anhand eines der großen Themen des harmonisierten Rechts zeigen, der Missbrauchsprävention. Dabei wird der Frage nachzugehen sein, die Hartmut Söhn schon vor vierzig Jahren aufgeworfen hat, ob und inwieweit nationale Gestaltungsspielräume preisgegeben sind². Es ist ein Grundduktus des Söhn'schen Werks, sich nicht in langen theoretischen Ausführungen zu ergehen, sondern ganz konkrete juristische Probleme zu lösen. Das habe ich schon als steuerrechtlicher „Lehrling“ an seinen Aufsätzen geschätzt und das soll auch hier versucht werden. Probleme des Zusammenspiels der Rechtsebenen können in besonders konzentrierter und intensiver Form nur anhand von praktischen Fallkonstellationen beobachtet und beschrieben werden. Starten wir nun den Versuch!

This article will present an autonomous methodology on how European Union law is to be implemented in the Member States' national legal systems. While judicial interpretation and development of national law consistent with the European directives integrate the principles of European Union law into the national system, the right of appeal and the obligation of refusal influence national law through direct application of Union law. In doing so, the right of appeal acts in favor of the taxpayer. If the directive grants a tax exemption, while national law does not, the exemption will stand next to national law and supersede it due to the possibility of appeal. Generally, though, the right of appeal does not work inversely. Thus, a state cannot rely on advantageous directives without implementing them into national law. Excepted from this rule is the obligation of refusal based on primary law: if Union law (e.g. a directive) grants a right, this right is to be denied in cases of abuse. No implementation into national law is needed here: thus, input tax deduction is to be denied if e.g. the beneficiary acts mala fide, even beyond a reform or new interpretation of § 15 UStG (German VAT Act). However, if abusive practices occur, a national norm is required for re-

* Prof. Dr. Bernd Heuermann ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof und Honorarprofessor an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 Söhn, Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft, StuW 1976, 1 ff.; Söhn, Steuersystematische Aspekte der Umsatzsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, UR 1976, 69 ff.

2 Söhn UR 1976, 69.

qualification. This norm can be found in § 42 AO (German Fiscal Code) whose legal consequences mirror the CJEU's strategy for prevention of abuse.

I. Anwendungsvorrang, Auslegung und Rechtsfortbildung

Ohne einige klarstellende Überlegungen zum begrifflichen Verständnis geht es aber nicht. Denn um in die Debatte um Einwirkungsmöglichkeiten des Unionsrechts auf das nationale Recht einzusteigen, muss man zunächst die Termini präzisieren, sonst kommt man nicht voran. Wir müssen uns also vor allem darüber Klarheit verschaffen, wie die verschiedenen rechtliche Einwirkungsmöglichkeiten zu systematisieren sind.

1. Anwendungsvorrang und das Berufungsrecht des Steuerpflichtigen

Da sind zunächst der Anwendungsvorrang des Unionsrechts und das sog. Berufungsrecht. Der Anwendungsvorrang ergibt sich aus den Verträgen. Wenn Art. 288 Abs. 2 AEUV die allgemeine Geltung der Verordnungen und Art. 288 Abs. 3 AEUV die Verbindlichkeit von Richtlinien anordnet, so folgt daraus zugleich, dass die Mitgliedstaaten kein abweichendes Recht setzen dürfen. Genau das ist der Grund für den Vorrang des Unionsrechts, wie ihn der EuGH zutreffend entwickelt und in seiner ständigen Rechtsprechung fortgeführt hat³. Dem Unionsrecht widersprechendes Recht ist unanwendbar⁴. Nun wendet sich die Richtlinie aber nicht – wie die Verordnung, die *abstrakt-generelle* Wirkung entfaltet – an den Steuerpflichtigen, sondern an den Mitgliedstaat, der sie in nationales Recht umsetzen muss und der dabei nach Art. 288 Abs. 3 AEUV an das mit der Richtlinie zu erreichende Ziel gebunden ist, Form und Mittel aber frei wählen kann. Setzt der Mitgliedstaat die Richtlinie indes nicht ordnungsgemäß oder nicht fristgerecht um, hat die Richtlinie unmittelbare Wirkung. Voraussetzung ist, dass die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbeding und hinreichend genau sind⁵.

a) Unmittelbare Geltung einer Richtlinie – Kein Berufungsrecht des Mitgliedstaats

Diese unmittelbare Geltung der Richtlinie wirkt aber nicht in einer Weise allgemein wie die einer Verordnung (Art. 288 Abs. 2 AEUV). Denn nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann sich der „Einzelne ... vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen“. Das setzt also ein „Berufen“ und damit eine Art von Betroffenheit desjenigen voraus, der für sich ein Recht aus der Richtlinie herleitet⁶. Hingegen begründet eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen einzelnen⁷: Ihm gegenüber ist eine Berufung auf die Richtlinie als solche nicht möglich⁸. Denn mit der unmittelbaren Wirkung der Richtlinie will der EuGH verhindern, dass ein Mitgliedstaat „aus seiner Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts Nutzen ziehen kann“⁹. Deshalb gibt es kein umgekehrtes Berufungsrecht, *keine umgekehrt (inverse) vertikale Wirkung*¹⁰: Der Mitgliedstaat kann sich nicht unmittelbar auf eine Richtlinie beziehen; seine Aufgabe ist es, sie nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in nationale Rechtsakte umzusetzen. Das gilt nicht ohne Ausnahme, s. dazu unten (unter II.2. b) bb).

Dazu ein Beispiel (Beispiel 1): Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % für „die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.“ Nach Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Sie können es, müssen es aber nicht. Wenn sie sich aber – wie Deutschland – entschieden haben, einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, dann ist dieser Satz nur auf Dienstleistungen der in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien anwendbar. Der Mitgliedstaat muss nicht alle dort geregelten Fälle steuerlich begünstigen. Er kann aus dem Anhang III MwStSystRL auswählen (Ermessen), muss dann aber die Kategorien nach Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL genau abgrenzen. Nach der Kategorie Anhang III Nr. 15 MwStSystRL kann ein ermäßigter Steuersatz auf Dienstleistungen durch gemeinnützige Einrichtungen angewandt werden, allerdings nur, wenn diese Leistungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit ausgeführt werden.¹¹ Zwar harmonisieren die unternehmerbezogenen Voraussetzungen der Steuersatzermäßigung (gemeinnützige Vereine), nicht aber die leistungsbezogenen Voraussetzungen. Das deutsche Recht geht weiter und ermäßigt den Steuersatz nicht bloß für wohltätige Zwecke oder Leistungen aus dem Bereich der sozialen Sicherheit, sondern für gemeinnützige Leistungen schlechthin. Bei der Besteuerung eines gemeinnützigen Vereins ist der ermäßigte Steuersatz damit anzuwenden. Das Finanzamt kann sich nicht auf das divergierende Unionsrecht berufen und den Verein nach dem Normaltarif besteuern, wenn er andere Leistungen als solche für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit erbringt und im Übrigen die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 3 UStG vorliegen¹². Das wäre eine Rechtsverletzung. Denn der Staat kann die Richtlinie nur im Wege eines Gesetzes umsetzen. Hat er das nicht getan, sind die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG) und müssen die unionsrechtswidrigen Gesetze zugunsten des Steuerpflichtigen anwenden.

3 Grundlegend EuGH v. 15.7.1964 – C-6/64 – Costa/E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66; st. Rspr., vgl. dazu *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 4.18 ff. m.w.N.

4 Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH v. 7.5.2013 – C-617/10 – Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105 Rz. 45 ff.

5 Vgl. z.B. EuGH v. 15.7.2015 – C-108/14 und C-109/14 – Larentia + Minerva, ECLI:EU:C:2015:496 Rz. 48.

6 Vgl. EuGH v. 17.10.1991 – C-58/89 – Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:1991:391 Rz. 14; EuGH v. 19.1.1982 – 8/81 – Becker, ECLI:EU:C:1982:7 Rz. 22 ff.; eingehend dazu auch *Schroeder* in Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 288 AEUV Rz. 110 ff.

7 EuGH v. 11.6.1987 – 14/86 – Pretore di Salò/X, ECLI:EU:C:1987:275 Rz. 19.

8 Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH v. 21.9.2017 – C-326/15 – DNB Banka, ECLI:EU:C:2017:719 Rz. 41, m.w.N.; EuGH v. 21.9.2017 – C-603/15 – Aviva, ECLI:EU:C:2017:718 Rz. 36.; vgl. aber auch EuGH v. 12.12.2013 – C-245/12, Portugás, EU:C:2013:829, Rn 35 ff. zur andersgear-teten Rechtslage im Beihilfenrecht.

9 EuGH v. 26.9.1996 – C-168/95 – Arcaro, ECLI:EU:C:1996:363 Rz. 36, m.w.N.

10 Dazu *Schroeder* in Streinz, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rz. 115.

11 EuGH, Urt. v. 17.6.2010 – C-492/08 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2010:348 Rz. 43,

12 Dazu auch *Berg/Schnabelrauch* UR 2018, 225 ff.

b) Unmittelbare Geltung des günstigen Richtlinienrechts kraft Berufung – Anwendbarkeit von günstigerem nationalen Recht in den Grenzen des Art. 107 AEUV

Der Steuerpflichtige kann sich nur auf ihn *günstiges Richtlinienrecht* berufen. Man bezeichnet dies als *vertikalen Effekt*¹³. Maßgeblich ist die Minderung der den Unternehmer treffenden Steuerschuld¹⁴. Ist das Unionsrecht allerdings ungünstiger für den Steuerpflichtigen, ist das nationale Recht weiterhin anwendbar. Das folgt schon daraus, dass die Richtlinie gegenüber dem Steuerpflichtigen keine eigenständigen Pflichten begründet¹⁵. Das bedeutet umgekehrt, dass der Staat durch seine Steuerbehörden gegenüber dem Unternehmer aus der Richtlinie keine Rechte herleiten kann und deshalb das divergierende, aber für den Unternehmer günstigere nationale Recht anzuwenden hat. Die *Grenze* für diese unionsrechtswidrige Wirkung des nationalen Rechts ist aber das *Beihilfeverbot* des Art. 107 AEUV¹⁶. Eine Maßnahme, die – wie im Beispiel 1 durch den ermäßigten Steuersatz – einen Steuervorteil schafft und die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, kann den Empfängern einen *selektiven* Vorteil verschaffen und stellt dann eine staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar¹⁷.

Die Steuerschuld verringert sich nun aber nicht nur für den Leistenden aufgrund der Anwendung eines unionsrechtlich vorgegebenen ermäßigten Steuersatzes anstelle des vom nationalen Recht vorgesehenen Regelsteuersatzes, sondern überdies im Umkehrfall für den Leistungsempfänger, wenn das Unionsrecht den Regelsteuersatz vorsieht, während der Umsatz nach nationalem Recht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Machen wir diese Zusammenhänge an folgendem Beispiel (Beispiel 2) deutlich: Der Unternehmer U erwarb 2011 für sein Unternehmen ein Springpferd von K. In der Rechnung weist der Veräußerer K die Mehrwertsteuer mit dem Regelsteuersatz aus. Diese Mehrwertsteuer zieht U in seiner Umsatzsteuer-Erklärung von der Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG ab. Das Finanzamt folgte dem nicht; denn im Jahre 2011 war der Erwerb eines Springpferdes ermäßigt zu besteuern¹⁸. Aber nach Unionsrecht unterliegt die Lieferung von Springpferden nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz. Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, auf die Lieferung von Pferden nach Art. 98 i.V.m. Anhang III Nr. 1 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz für die Lieferung lebender Tiere einzuführen. Dies gilt aber nur für die „Tiere ...“, die gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt sind, in die menschliche oder tierische Nahrungskette zu gelangen¹⁹ und somit nicht für Springpferde.

In diesem Fall mindert sich für den zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger U seine Steuerschuld, wenn der Vorsteuerabzug nach dem Regelsteuersatz anstelle des ermäßigten Steuersatzes vorgenommen wird, sofern auch – wie im Beispielfall – eine dementsprechende Rechnung vorliegt. U kann dann 19 % statt 7 % von der Umsatzsteuer abziehen. Hier kann sich U auf die Richtlinie berufen. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der die Leistung empfangende Unternehmer – unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift – zum Vorsteuerabzug aus der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer berechtigt, wenn diese gesetzlich geschuldet wird. Was

wird hier gesetzlich geschuldet? Da das Unionsrecht mit seinem Verbot, einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, für den Unternehmer U günstiger wirkt, ist das divergierende nationale Recht, das einen ermäßigten Steuersatz vorschreibt, unanwendbar. Nach der unmittelbaren Geltung des Unionsrechts ist der Erwerb des Pferdes mit dem Regelsteuersatz und nicht mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Dies gilt auch für den Vorsteuerabzug²⁰. U kann sich auf diese ihm günstige Richtlinienbestimmung berufen. U obsiegt deshalb.

Der Fall läge aber anders, wenn wir die Situation des Veräußerers betrachten. Für K ist das nationale Recht mit seinem ermäßigten Steuersatz günstiger. Wendet man es an (und man muss es anwenden, s. oben), ist die Veräußerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu versteuern. Geht K so vor und stellt dem U eine entsprechende Rechnung mit 7 % Mehrwertsteuer aus, mag man erwägen, ob trotzdem die „gesetzlich geschuldete Steuer“ (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) die Regelsteuer ist, wenn sich U auf die Richtlinie beruft, die ja keinen ermäßigten Steuersatz für Springpferde vorsieht. Die Frage ist also, ob die Vorsteuer in der objektiv richtigen Höhe (hier also 19 %) auch dann entsteht, wenn die Rechnung einen ermäßigten Steuersatz ausweist. Indes kann das Recht auf Vorsteuer nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL nur *ausüben*, wer eine Rechnung besitzt, die den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag nach Art. 226 Nr. 10 MwStSystRL enthält. Aus dem Zweck dieser Vorschriften folgern die Schlussanträge der Generalanwältin *Juliane Kokott* zutreffend einen Gleichlauf zwischen der Steuerschuld des Leistenden und dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers²¹. Auch nach dem Neutralitätsgrundsatz in seiner Entlastungsfunktion kommt ein Vorsteuerabzug nur in Betracht, soweit der Leistungsempfänger mit der Bezahlung der Gegenleistung und der darin enthaltenen, in der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer belastet worden ist²². Das führt im Beispiel also dazu, dass U nur die in Rechnung gestellte ermäßigte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann.

13 *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 13.13.

14 BFH v. 24.10.2013 – V R 17/13, BFHE 243, 456 = BStBl. II 2015, 513 Rz. 18 m.w.N.; allgemein auch *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 4.60 m.w.N.

15 Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH v. 21.9.2017 – C-326/15 – DNB Banka, ECLI:EU:C:2017:719 Rz. 41 m.w.N.

16 Dazu EuGH v. 27.6.2017 – C-74/16 – Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496; *Cremer* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rz. 40.

17 EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P u.a. – Kommission/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981 Rz. 56 ff.

18 § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a UStG in der Fassung für den Veranlagungszeitraum 2011.

19 EuGH v. 12.5.2011 – C-453/09 – Kommission/Deutschland, Rz. 45.

20 Eingehend BFH v. 24.10.2013 – V R 17/13, BFHE 243, 456 = BStBl. II 2015, 513 Rz. 12 ff.; nicht erlaubt ist aber eine gegenläufige Berufung auf Unionsrecht und auf nationales Recht, vgl. dazu z.B. österreichischer VwGH v. 27.9.2017 Rn 2015/15/0045-7. Rz. 18f. m.w.N.,

21 EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin *Juliane Kokott* v. 30.11.2017 – C-8/17 – Biosafe – Indústria de Rec.i.c.lagens, ECLI:EU:C:2017:927 Rz. 35 ff.; so auch EuGH v. 12.4.2018 – C-8/17 – Biosafe, ECLI:EU:C:2018:249, Rz. 33 ff.

22 EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin *Juliane Kokott* v. 30.11.2017 – C-8/17 – Biosafe – Indústria de Rec.i.c.lagens, ECLI:EU:C:2017:927 Rz. 43, 44; EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts *Manuel Campos Sánchez-Bordona* v. 26.10.2017 – C-533/16 – Volkswagen, ECLI:EU:C:2017:823 Rz. 64 ff.

2. Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung des nationalen Rechts

a) Grund und Grenzen

Ist das Unionsrecht vorrangig anwendbar, verdrängt es das divergierende nationale Recht. Dieses Recht ist nicht anwendbar, wird aber – z.B. bei einer unionsrechtswidrigen Steuerbefreiung – nicht verändert und kann wie im Fall zuvor gezeigt in einer anderen Konstellation wieder angewandt werden. Das ist bei der Auslegung des Rechts anders. Dabei wird das nationale Recht anders interpretiert und bekommt möglicherweise einen anderen Sinn als den, den die Gesetzesverfasser damit verbanden. Die Ziele der Richtlinie (Art. 288 Abs. 3 AEUV) werden über eine richtlinienkonforme Auslegung in das nationale Recht implementiert. Die Rechtsgrundlage dafür findet sich in Art. 4 Abs. 3 EUV²³.

Die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, wird nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, insbesondere durch den Grundsatz der Rechtssicherheit *begrenzt* und darf auch nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen²⁴. Damit stimmt die Rechtsprechung des BVerfG überein. Denn auch danach findet die richtlinienkonforme Auslegung „ihre Grenzen an dem nach innerstaatlicher Rechts-tradition methodisch Erlaubten“²⁵. Indes ist weder eine bestimmte Auslegungsmethode oder gar eine reine Wortinterpretation vorgeschrieben, noch zieht der Wortlaut des Gesetzes im Regelfall eine starre Auslegungsgrenze; zu den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung gehört deshalb auch teleologische Rechtsfortbildungen²⁶.

b) Beispiel: Besteuerung gemeinnütziger Forschung und Vermögensverwaltung

Wenn wir als Beispiel (Beispiel 3) wiederum die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG für gemeinnützige Körperschaften wählen, so nehmen wir einen Fall der Auftragsforschung²⁷. Das nationale Recht verweist auf die AO. Gemeinnütziger Zweck ist nach § 51 Abs. 2 Nr. 1 AO z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung. Diesen Zweck verfolgt auch der Träger einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung. Schädlich ist allerdings, wenn er seine Leistungen der Auftragsforschung (§ 68 Nr. 9 Satz 2 AO) im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausführt (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b Satz 2 UStG). Die Bedeutung des Begriffs „*wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*“ (§ 64 AO) erschließt sich aus § 14 AO. Die Tätigkeit muss über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehen. Allerdings verliert die Trägerin die Steuerbegünstigung nicht, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – neben weiteren hier nicht problematisierten Voraussetzungen – im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt wird (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b Satz 3 UStG). Auftragsforschung gehört dazu (§ 68 Nr. 9 Satz 2 AO), muss sich aber überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren (§ 68 Nr. 9 Satz 1 AO). Der BFH hatte einen Fall zu entscheiden, in dem sich der Träger u. A. aus Beteiligungserträgen und Mieterträgen finanzierte²⁸. Nach nationalem Abgabenrecht gehört auch die Vermietung

unbeweglichen Vermögens zur Vermögensverwaltung i.S.d. § 14 Satz 3 AO und stünde also der Steuersatzermäßigung nicht entgegen.

Den Begriff der Vermögensverwaltung nach § 14 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG legt der BFH indes *richtlinienkonform* dahingehend aus, dass er nur i.S.d. Umsatzsteuerrechts nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten wie z.B. das Halten von Gesellschaftsanteilen erfasst, nicht aber auch entgeltliche Leistungen²⁹. Ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG – wie schon im Beispiel 1 gesehen – insoweit richtlinienwidrig, als die Vorschrift nicht nur die Leistungen, die steuerbegünstigte Körperschaften für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit erbringen (so Anhang III Nr. 15 MwStSystRL), sondern alle Leistungen dieser Körperschaften umfasst, muss man – um dem Ziel der Richtlinie zu genügen – den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weit und den Begriff des Zweckbetriebs eng auslegen³⁰. Hintergrund ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität mit der davon umfassten Wettbewerbsneutralität (Erwägungsgrund Nr. 7 MwStSystRL)³¹. In seiner spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Bedeutung umfasst die Vermögensverwaltung zwar Beteiligungserträge³², nicht aber Mieterträge, obschon § 14 Satz 3 AO die Vermietung für den Regelfall in die Vermögensverwaltung einbezieht. Damit findet die richtlinienkonforme Auslegung selbst Eingang in das Verfahrensrecht, auf das sich die Umsatzsteuer bezieht. Im Beispiel 3 sind also die Finanzierungen der Trägerin durch Mieterträge für die Steuersatzermäßigung außer Betracht zu lassen.

c) Auslegung und Rechtsfortbildung des Unionsrechts

Von der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts streng zu unterscheiden ist die Auslegung und Fortbildung des Unionsrechts, z.B. einer Richtlinienbestimmung. Hierfür ist der EuGH nach Art. 267 AEUV zuständig. Er allein entscheidet über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union und damit auch über die Auslegung und Fortbildung ei-

23 BVerfG v. 26.11.2011 – 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, NJW 2012, 669 Rz. 46.

24 EuGH v. 21.9.2017 – C-326/15 – DNB Banka, ECLI:EU:C:2017:719 Rz. 42; EuGH v. 15.4.2008 – C-268/06 – Impact, ECLI:EU:C:2008:223 Rz. 100.

25 BVerfG v. 26.11.2011 – 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, NJW 2012, 669 Rz. 47.

26 BVerfG v. 26.11.2011 – 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, NJW 2012, 669 Rz. 55 ff.; EuGH v. 11.1.2007 – C-208/05 – ITC, ECLI:EU:C:2007:16 Rz. 68; EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 52; dazu auch *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 13.16 m.w.N.

27 BFH v. 10.5.2017 – V R 43/14, V R 7/15, BFHE 257, 248.

28 BFH v. 10.5.2017 – V R 43/14, V R 7/15, BFHE 257, 248.

29 Ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH v. 10.5.2017 – V R 43/14, V R 7/15, BFHE 257, 248 Rz. 21; BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397 Rz. 26.

30 BFH v. 8.3.2012 – V R 14/11, BFHE 237, 279 = BStBl. II 2012, 630.

31 Dazu auch EuGH v. 11.9.2014 – C-219/13 – K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207 Rz. 24 ff.; vgl. auch *Berg/Schabelrauch* UR 2018, 225 ff, zur nämlichen Problematik der Inklusionsbetriebe.

32 Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH v. 6.9.2012 – C-496/11 – Portugal Telecom, ECLI:EU:C:2012:557 Rz. 32.

ner Richtlinie. Der nationale Rechtsanwender ist an das Ergebnis dieser Auslegung gebunden. Wenn nach Art. 288 Abs. 3 AEUV die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, so ist es die *durch den EuGH ausgelegte oder fortgebildete* Richtlinienbestimmung. Eine ganz andere Frage ist jene, ob und wie man ein unionsrechtskonformes nationales Rechts durch Fortbildung der innerstaatlichen Steuerrechtsnormen herzustellen berechtigt ist. Ebenso wie bei der unionsrechtskonformen Auslegung des die Richtlinie umsetzenden Rechts, kann und muss Unionsrechtskonformität nur im Rahmen der verfassungsrechtlich zulässigen richterlichen Tätigkeit erreicht werden³³. Davon soll anhand von großen Themen, die die Umsatzsteuer bewegen, nun die Rede sein.

II. Vorsteuerabzug und Missbrauch

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mehrwertsteuerrechts und darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden³⁴. Mit dem Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen³⁵.

Das Vorsteuerabzugsrecht hat nach Art. 167 ff. MwStSystRL, Art. 63 MwStSystRL objektiven Charakter und stellt maßgebend darauf ab, ob ein steuerpflichtiger Umsatz tatsächlich bewirkt wird. So hat das auch das nationale Recht umgesetzt. In § 15 Abs. 1 UStG finden sich ausschließlich objektive Voraussetzungen. Nach Art. 168 MwStSystRL ist ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen³⁶. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Abzugsrecht besteht aber auch dann, wenn die Kosten für die bezogenen Leistungen zu seinen *allgemeinen Aufwendungen* gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen³⁷.

1. Tatbestandserweiterung: Guter und böser Glaube

Nicht nur der Vorsteuerabzug in der Erwartung wirtschaftlicher Betätigung kann als Absichtsbesteuerung gewertet werden³⁸. Als subjektive Tatbestandsmerkmale in den Vorschriften über den Vorsteuerabzug geht es auch um den bösen und (andererseits) – wie schon gesehen – um den guten Glauben des Leistungsempfängers, die bewirken, dass – obschon der objekti-

ve Tatbestand gegeben ist – es ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht gibt oder ein solches Recht trotz Nichtvorliegens der Voraussetzungen eben doch gewährt wird.

Man kann sich vier Fallgruppen anhand des folgenden Schemas vorstellen³⁹. Das Schema folgt der Systematik und fügt den objektiven Voraussetzungen der Normen (Art. 167, 168 MwStSystRL, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) oder deren Fehlen jeweils ein subjektives Moment hinzu.

Schema I:

| Objektive Tatbestandsmerkmale | Ja | Nein |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Guter Glaube | | |
| Ja | 1. Objektiver Tatbestand (+) & Guter Glaube (+) -> Vorsteuerabzug | 2. Objektiver Tatbestand (-) & Guter Glaube (+) -> „Vorsteuerabzug“ nur im Rahmen des Billigkeitsverfahrens nach §§ 163, 227 |
| Nein | 3. Objektiver Tatbestand (+) & Guter Glaube (-) -> Kein Vorsteuerabzug | 4. Objektiver Tatbestand (-) & Guter Glaube (-) -> Kein Vorsteuerabzug |

Die erste und die vierte Fallgruppe, die im Schaubild weiß unterlegt sind, sind völlig unproblematisch: So, wie der Vorsteuerabzug zweifellos zu gewähren ist, wenn der objektive Tatbestand der Normen sowie der gute Glaube des Leistungsempfängers gegeben sind, so liegen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht vor, wenn man den Mangel des objektiven Tatbestands mit dem fehlenden guten Glauben des Empfängers kombiniert. Im Mittelpunkt der folgenden Ausführungen stehen mithin die Fallgruppen zwei und drei. Zunächst zur Fallgruppe drei.

33 Kofler in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 13.8 m.w.N.

34 EuGH v. 29.10.2009 – C-29/08 – SKF, ECLI:EU:C:2009:665 Rz. 55; v. 18.7.2013 – C-124/12 – AES-3C Maritza East 1, ECLI:EU:C:2013:488 Rz. 25.

35 EuGH v. 21.3.2018, C-533/16 – Volkswagen, EU:C:2018:204, Rz. 38; EuGH v. 29.10.2009 – C-29/08 – SKF, ECLI:EU:C:2009:665 Rz. 56, v. 18.7.2013 – C-124/12 – AES-3C Maritza East 1, ECLI:EU:C:2013:488 Rz. 26.

36 Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH v. 22.10.2015 – C-126/14 – Sveda, ECLI:EU:C:2015:712 Rz. 18; EuGH v. 14.9.2017 – C-132/16 – Iberdrola, ECLI:EU:C:2017:683 Rz. 27.

37 EuGH v. 14.9.2017 – C-132/16 – Iberdrola, ECLI:EU:C:2017:683 Rz. 28, 29; v. 29.10.2009 – C-29/08 – SKF, ECLI:EU:C:2009:665 Rz. 58; v. 18.7.2013 – C-124/12 – AES-3C Maritza East 1, ECLI:EU:C:2013:488 Rz. 28.

38 EuGH v. 8.6.2000 – C-396/98 – Schloßstraße, ECLI:EU:C:2000:303 Rz. 36; EuGH v. 29.11.2012 – C-257/11 – Gran Via Moinești, ECLI:EU:C:2012:759 Rz. 27; EuGH v. 8.6.2000 – C-400/98 – Breitsohl, ECLI:EU:C:2000:304 Rz. 39.

39 Siehe bereits Heuermann, DB 2017, 990, angeregt durch eine Präsentation der Studenten Jan F. Lindenberg, Johannes Klamet und Jan Schmidt der juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg auf einem deutsch-ungarischen Kolloquium zum Thema „Missbrauchsfälle im Umsatzsteuerrecht“; dazu auch zu einer gesetzlichen Umsetzung Lindenberg/Klamet/Schmidt, UR 2015, 895.

2. Das negative Tatbestandsmerkmal des bösen Glaubens

Die Fallgruppe 3 ist dadurch geprägt, dass sie ein negatives Tatbestandsmerkmal aufweist. Zwar ist der objektive Tatbestand des Vorsteuerabzugs erfüllt. Da der Steuerpflichtige aber bösgläubig ist, kann er den Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer nicht beanspruchen. Der EuGH versagt dem Unternehmer, der in Bezug auf die Steuerehrlichkeit seines Lieferanten bösgläubig ist, den Vorsteuerabzug⁴⁰.

a) Auslegung/Rechtsfortbildung auf der Unionsebene

Zunächst stellt sich die Frage nach der unionalen Rechtfertigung für derartige subjektive Tatbestandsmerkmale. Denn in den Art. 167 ff. MwStSystRL sind lediglich objektive Bedingungen für den Vorsteuerabzug formuliert. Der EuGH stützt seine Sichtweise auf das Ziel der MwStSystRL, Steuerhinterziehung zu bekämpfen, ein nicht näher beschriebenes Fehlen der Unternehmereigenschaft des Steuerhinterziehers⁴¹ und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Dieser Begründungsduktus beruht auf einem allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist. Die betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf die Normen des Gemeinschaftsrechts ist nicht gestattet. Die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften kann nicht so weit reichen, dass missbräuchliche Praktiken, d.h. Vorgänge geschützt werden, die nicht im Rahmen des normalen Geschäftsverkehrs, sondern nur zu dem Zweck durchgeführt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen⁴². Aus diesem *allgemeinen Prinzip des Unionsrechts* folgert der EuGH für den Bereich des Umsatzsteuerrechts, dass das Vorsteuerabzugsrecht zu versagen ist, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer oder sonst in missbräuchlicher Weise geltend gemacht wird. Auch die MwStSystRL spiegelt – ebenso wie dies auch andere Richtlinien tun⁴³ – diesen allgemeinen Grundsatz der Missbrauchsprävention und zielt darauf ab, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche zu bekämpfen⁴⁴. Das ist prinzipiengeleitete Rechtsanwendung und rechtfertigt eine teleologische Interpretation des Unionsrechts. Ob nun Auslegung oder schon Rechtsfortbildung – der EuGH legt seine methodischen Erwägungen nicht offen – und muss es auch nicht: denn allein er entscheidet nach Art. 267 AEUV bindend über die Auslegung der Richtlinie. In dieser Auslegung ist die Richtlinie nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für den Mitgliedstaat Deutschland verbindlich, überlässt aber den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.

b) Umsetzung der ausgelegten Richtlinie in das nationale Umsatzsteuerrecht

aa) Möglichkeiten der Transformation ins nationale Recht

Damit sind wir im nationalen Umsatzsteuerrecht. Denn für den Unternehmer gilt allein § 15 UStG; für ihn gelten nicht die Art. 167 ff. MwStSystRL. Auch wenn der EuGH eine „missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht“⁴⁵ nicht erlaubt, meint er damit selbstredend nicht das Berufungsrecht des Steuerpflichtigen. Ist der Steuerpflichtige an missbräuchli-

chen Praktiken beteiligt, würde er sich ja nicht auf das für ihn ungünstigere Unionsrecht berufen, das ihm einen Vorsteuerabzug versagt. Es gibt auch kein inverses Berufungsrecht, das z.B. das Finanzamt berechtigt, ohne Bezug auf das nationale (abweichende) Recht Vorsteuerbeträge nicht abzuziehen. Es geht also darum, auf welche Weise man die (ausgelegte) Richtlinie in das deutsche Gesetz hineinbekommt. Denn (auch) § 15 UStG enthält keinerlei subjektive Voraussetzungen. Muss also ein Unternehmer für einen Eingangsumsatz Mehrwertsteuer entrichten, kann er diese als Vorsteuer auch dann abziehen, wenn er wissen müsste, dass sein Lieferer die Mehrwertsteuer nicht an das Finanzamt abführt. Das ist insofern misslich, als dann die Rechtslage in den Mitgliedstaaten womöglich völlig unterschiedlich wäre⁴⁶. Das Finanzamt müsste also auf den Gesetzgeber warten, bis dieser es durch eine Änderung des § 15 UStG⁴⁷ in der Lage versetzte, den Vorsteuerabzug zu verneinen. Das ist nicht selten ein Warten auf Godot! Andererseits ist der Unternehmer der „Steuereinnahmer für den Staat“⁴⁸. Die Regelungen, kraft derer er seine Hilfstätigkeit für den Fiskus ausführen muss, müssen *rechtssicher* sein. In Deutschland haben wir das mit der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 3 AO) einfachrechtlich hinreichend umschrieben.

Das erkennt auch der EuGH. Denn nach Art. 288 Abs. 3 AEUV ist nur der Mitgliedstaat Adressat der Richtlinie. Eine Richtlinie begründet schon nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit selbst keine Verpflichtungen für Einzelne⁴⁹. Zwar können die Mitgliedstaaten nach Art. 288 Abs. 3 AEUV die Form und die Mittel wählen, wie sie die Richtlinie umsetzen.

40 Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446 Rz. 54; EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, UR 2015, 106 Rz. 44; weitere Nachweise unten unter 2.b).

41 Diesen Gedanken führt Wäger, UR 2017, 42 ff., näher aus.

42 EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408 Rz. 38; EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber Rz. 35; EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, ECLI:EU:C:1999:126 FR 1999, 449 m. Anm. Dautzenberg Rz. 24; EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02 – Halifax u.a., ECLI:EU:C:2006:121 Rz. 69; dazu auch Kofler in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 13.17 ff. m.w.N.

43 Vgl. z.B. für die Mutter-Tochter-Richtlinie EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16 – Deister Holding und Jehler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009 Rz. 53 ff.

44 EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, UR 2006, 594 Rz. 55.

45 So die ständige Rechtsprechung des EuGH, exemplarisch EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, UR 2006, 594 Rz. 54.

46 Je nach dem nämlich, ob und inwieweit die Mitgliedstaaten die Grundsätze in ihr nationales Recht übernehmen. Das hat z.B. Österreich getan, explizit in § 12 Abs. 14 öUStG. Danach entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Vgl. dazu eingehend der österreichische VwGH v. 26.3.2014, 2009/13/0172, RIS Rechtsinformationssystem.

47 Vgl. dazu den immerhin konsequenten Versuch einer gesetzlichen Änderung, vorgeschlagen von Lindenberg/Klamet/Schmidt, UR 2015, 895 (Schaffung eines § 15b UStG).

48 Dazu EuGH v. 23.11.2017 – C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887 – Di Maura Rz. 23; EuGH v. 21.2.2008 – C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105 – Netto Supermarkt Rz. 21; BFH v. 24.10.2013 – V R 31/12, BFHE 243, 451 = BStBl. II 2015, 674 Rz. 21.

49 EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408 Rz. 42.

Aber es bedarf nicht stets eines gesetzlichen Umsetzungsaktes. Vielmehr müssen nach der EuGH-Entscheidung *Kofoed*⁵⁰ auch die nationalen Gerichte das nationale Recht so weit wie möglich im Licht des Wortlauts und der Zielsetzung der gemeinschaftlichen Richtlinien auslegen, um das mit diesen verfolgte Ziel zu erreichen. Auch wenn eine richtlinienkonformen Auslegung nicht so weit reichen kann, dass die Richtlinie selbst und unabhängig von einem nationalen Umsetzungsakt Einzelnen Verpflichtungen auferlegt, so kann doch der Staat grundsätzlich Einzelnen eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts entgegenhalten⁵¹.

bb) Versagungspflicht als Teil des Primärrechts

Also richtlinienkonforme Auslegung oder Rechtsfortbildung des nationalen Rechts – oder gibt es noch etwas anderes? Beginnend mit seiner Entscheidung *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*⁵², mittlerweile in ständiger Rechtsprechung⁵³ geht der EuGH noch weiter und präzisiert darin, was er unter einem – wie ich es bezeichnen möchte – inversen Berufungsrecht versteht. Denn der EuGH thematisiert die Rechtsanwendung *jenseits* einer möglichen Auslegung oder Rechtsfortbildung des nationalen Rechts. Ausgehend davon, dass eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen eines Einzelnen begründen kann, darf sich ein Mitgliedstaat ihm gegenüber nicht auf die Richtlinie als solche berufen⁵⁴ (also kein inverses Berufungsrecht). Nun kommt aber die Wende: Denn die Konstellation, auf die sich diese Rechtsprechung mit ihrem Verneinen einer staatlichen Berufung auf die Richtlinie bezieht, erfasse nicht den Fall, dass *ein Recht* wegen Missbrauchs *versagt* werde. Nach dem Grundsatz, wonach sich niemand in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise auf Vorschriften des Unionsrechts berufen dürfe, können also missbräuchliche oder betrügerische Tätigkeiten kein in der Unionsrechtsordnung vorgesehenes Recht begründen. Deshalb bedeute die Versagung eines sich hier aus der MwStSystRL ergebenden Vorteils nicht, dass dem Einzelnen nach dieser Richtlinie eine Verpflichtung auferlegt wird, sondern ist die schlichte Folge der Feststellung, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des angestrebten Vorteils, die in dieser Richtlinie in Bezug auf dieses Recht vorgeschrieben sind, in Wirklichkeit nicht erfüllt sind⁵⁵.

(1) Versagungspflicht kein inverses Berufungsrecht

Insbesondere die EuGH-Entscheidung *Cussens*⁵⁶ bringt die Sache rechtsmethodisch auf den Punkt. Denn das Recht – oder, besser formuliert, die Pflicht – des Mitgliedstaates, kraft des Unionsrechts ein durch die MwStSystRL gewährtes Recht zu versagen, rekuriert nicht nur auf den dolosen Steuerpflichtigen, sondern bezieht sich auch auf missbräuchliche Praktiken⁵⁷. Diese Pflicht des Mitgliedstaates (also seiner Behörden und Gerichte) erfordert keine Umsetzung in das nationale Recht⁵⁸. Sie ist damit primärrechtlich fundiert; denn sie betrifft alle durch das Unionsrecht begründeten Rechte, gleich, ob sie durch Verordnungen, Richtlinien oder gar die Verträge gewährt werden. Das dieser Pflicht zugrunde liegende Prinzip – das Verbot von Rechtsmissbrauch und Steuerhinterziehung – hat deshalb – wie der EuGH zutreffend hervorhebt – nicht die gleiche Rechtsnatur wie die Rechte und Vorteile, auf die es einwirkt⁵⁹. Diesen Vorteilen muss jenes Verbot übergeordnet, in der Normenhierarchie notwendigerweise höher angesiedelt

sein. Denn wenn es bewirken kann, im Primär- wie auch im Sekundärrecht gewährte Rechte zu versagen, muss es selbst primärrechtlich fundiert sein. Es ist als allgemeines Prinzip einer spezifischen Auslegung der in einer Richtlinie gewährten Rechte und Vorteile vorgeordnet⁶⁰. Darin liegt auch der Unterschied zum Berufungsrecht, das sich auf die unmittelbare Geltung *der Richtlinie* bezieht. Das Versagungsrecht zielt *nicht* auf die Anwendbarkeit von Sekundärrecht, *sondern wirkt als Primärrecht direkt* auf das nationale Recht ein.

(2) Bedeutung beim Vorsteuerabzug

Welche Bedeutung dieser Pflicht zukommt, wird erst klar, wenn man das nationale mit dem unionalen Vorsteuerabzugsrecht mit Blick auf das jeweilige System vergleicht. Im deutschen Recht sind die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG von der nach § 16 Abs. 1 UStG berechneten Umsatzsteuer abzusetzen. Das bedeutet, dass es sich bei der abziehbaren Vorsteuer nicht um einen selbständigen Anspruch auf Steuervergütung handelt, sondern um eine Besteuerungsgrundlage i.S.v. § 199 Abs. 1 AO, die nach § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbar sind⁶¹. Im Unionsrecht ist allerdings der *Vorsteuerabzug als eigenständiges, eigentumsähnliches Recht ausgestaltet*⁶²: Nach Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Ganz gleich, ob man dies auch im nationalen Steuerschuldrecht nachvollzieht oder nicht, ist deshalb der Begründungsduktus des EuGH vor

50 EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408 Rz. 44 ff.

51 EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408 Rz. 45.

52 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455.

53 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 33, 34 (bezogen auf missbräuchliche Praktiken); EuGH v. 18.5.2017 – C-624/15 – Litdana, ECLI:EU:C:2017:389 Rz. 32, 33; EuGH v. 5.10.2016 – C-576/15 – Maya Marinova, ECLI:EU:C:2016:740 Rz. 49; EuGH v. 18.7.2016 – C-332/15 – Astone, ECLI:EU:C:2016:614 Rz. 50; vgl. auch die Anmerkungen von Peter Fischer, jurisPR-SteuerR 3/2018 Anm. 5.

54 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 55.

55 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 57 m.w.N.

56 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881.

57 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 28, 34; näher unten II.4.

58 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 28.

59 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 30.

60 A.A. aber *Englisch*, StuW 2009, 3 ff., mit einer hochgradig komplizierten Differenzierung; vgl. auch *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 12.46; ähnlich wie hier aber *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 13.20.

61 BFH v. 29.9.1995 – V B 38/95, UR 1996, 342; BFH v. 26.11.1987 – V R 133/81, BFHE 151, 345 = BStBl. II 1988, 199 m.w.N.; BFH v. 16.1.2007 – VII R 7/06, BFHE 216, 390 = BStBl. II 2007, 745 Rz. 9; *Lippress*, Umsatzsteuer, 24. Aufl. 2017, S. 1016; im Feststellungsverfahren nach § 251 AO entstehen die Steuerbeträge aber gesondert, vgl. eingehend dazu BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09, BFHE 235, 5 = BStBl. II 2012, 256; zur Problematik instruktiv auch *Oelmaier* in Sölch/Ringleb, § 15 UStG Rz. 40 bis 42, der zutreffend ausführt, dass § 15 UStG dem Anspruchscharakter nicht entgegensteht.

62 Eigentumsrechtlich geschützt (Art. 1, Zusatzprotokoll EMRK, Art. 17 Grundrechte-Charta EU), so Europäischer Menschengerichtshof v. 22.1.2009 in case of „Bulves ad v. Bulgaria“, Application no. 3991/03. Rz. 57.

dem systematischen Hintergrund nachvollziehbar. Wenn Art. 167 ff. MwStSystRL keine Pflichten auferlegen, sondern ein eigenständiges Recht auf Vorsteuerabzug begründen, müssen Finanzbehörden wie auch die nationalen Gerichte bei Missbrauch in direkter Anwendung des Unionsrechts das Recht versagen. Es geht dann nicht nur, wie im deutschen Recht, um die Verpflichtung, die Umsatzsteuer zu zahlen, weil der Vorsteuerabzug integraler Bestandteil der Steuerfestsetzung ist. Das wäre eine Pflicht, die durch die Richtlinie nicht unmittelbar begründet werden könnte und die deshalb eines nationalen gesetzlichen Umsetzungsaktes bedürfte. Denn der Steueranspruch ist der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner geltend machen kann (arg. ex Art. 62 Abs. 2 MwStSystRL). Es geht vielmehr um das Recht auf Vorsteuerabzug als eigenständiges, vom Steueranspruch zu unterscheidendes Recht. Deshalb – so der EuGH – müssen die nationalen Behörden und Gerichte einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug (wie auch das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung) versagen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat⁶³.

cc) Die Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe

Der BFH folgt dieser Rechtsprechung grundsätzlich⁶⁴. Er versteht den EuGH so, dass dessen Rechtsprechung das Recht auf Vorsteuerabzug begrenzt, indem sie den Vorsteuerabzug selbst dann versagt, wenn dessen Voraussetzungen zwar tatsächlich vorliegen, jedoch aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine (z.B.) vom Lieferer tatsächlich begangene Steuerhinterziehung einbezogen ist⁶⁵. Der BFH referiert die einschlägige EuGH-Judikatur⁶⁶ und beschränkt sich in der Aussage, dass der Vorsteuerabzug zu versagen sei. Das tut auch der BGH⁶⁷ und zwar ganz im Sinne eines hier dargestellten Versagungsrechts. Schon im Jahr 2011 hat er in Bezug auf die Entscheidung des EuGH *Kittel und Recolta Recycling*⁶⁸ ausgeführt, es bestünden mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG) keinerlei Bedenken⁶⁹, allerdings in einem Fall vorsätzlicher Beteiligung an einer Steuerhinterziehung. Dem ist zuzustimmen. Wir haben (noch) offene Grenzen und ein fragiles, missbrauchsanfälliges System des Binnenmarktes, das diese Grenzen juristisch einzieht. Die Versagungspflicht bei Missbrauch ist die systemgerechte Antwort auf dieses Problem. Es ist das Recht der Union, das hier mit Vorrang vor allem nationalen Recht in das nationale Recht einwirkt. Der Staat ist dazu verpflichtet, den Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer zu versagen.

Man kann natürlich auch § 15 UStG entsprechend richtlinienkonform auslegen⁷⁰, obschon dafür jeglicher Anhaltspunkt in der Norm selbst fehlt. Deshalb mag man eine teleologische Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erwägen. Tanzen juristische Methoden – eine Sentenz von Fritz Breithaupt etwas abwandelnd – im Takt der Ergebnisse⁷¹, steht eine korrekte Umsetzung der Richtlinie gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV –

als Ergebnis der methodischen Bemühungen – im Vordergrund. Müssen die nationalen Gerichte das nationale Recht bei seiner Anwendung so weit wie möglich anhand des Wortlauts und des Zwecks der fraglichen Richtlinie auslegen⁷² und ist diese Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Interpretation des nationalen Rechts dem System des AEU-Vertrags immanent, so haben die Gerichte der Mitgliedstaaten das Umsatzsteuerrecht in der vom EuGH ausgelegten Weise der Intention der Richtlinie so weit wie möglich anzupassen. Muss der nationale Gesetzgeber das Unionsrecht – wie beim Recht auf Vorsteuerabzug der Art. 167 ff. MwStSystRL – umsetzen, entsteht mit einer erweiternden oder verengenden Auslegung der unionsrechtlichen Vorgaben durch den EuGH eine *nachträgliche Lücke* im nationalen Gesetz, die entsprechend den Grundsätzen des EuGH zu schließen ist⁷³. Die Rechtsfortbildung ist transparenter als die richtlinienkonforme Auslegung. Denn sie legt offen, dass das nationale Recht im Verhältnis zum (ausgelegten) Richtlinienrecht eine Lücke aufweist. Auf diese Weise kann man in der Einschränkung des objektiven Tatbestandes durch ein subjektives Merkmal (Fehlen des guten Glaubens oder Bösgläubigkeit) ein *negatives Tatbestandsmerkmal* sehen. Doch – um es zu wiederholen – man benötigt derartige Operationen am nationalen Recht eigentlich nicht: Mit der hier dargestellten Versagungspflicht des Mitgliedstaates ergibt sich die Einwirkung auf das nationale Recht unmittelbar, so wie das Berufungsrecht des Steuerpflichtigen auf ihm günstigeres Unionsrecht – nur umgekehrt: Das Finanzamt muss unter Berufung auf Unionsrecht das Vorsteuerabzugsrecht versagen. Dieses unionale Recht geht wie ein inverses Berufungsrecht dem gesamten nationalen Recht vor⁷⁴. Es ist mit den Grundsätzen der Neutralität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar⁷⁵, und stellt sich so als nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für die Mitgliedstaaten verbindliches Unionsrecht dar.

63 So EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 62 als Antwort auf die erste Frage; EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 33, 34.

64 BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04, BStBl. II 2009, 315; v. 19.5.2010 – XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132.

65 Z.B. BFH, Urt. v. 22.7.2015 – V R 23/14, BStBl. II 2015, 914.

66 EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, UR 2006, 594 Rz. 59.

67 Ständige Rechtsprechung, vgl. BGH v. 19.11.2014 – 1 StR 219/14, NStZ 2015, 289; BGH v. 2.9.2015 – 1 StR 239/15, NZWiSt 2016, 274.

68 EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446.

69 St. Rspr. BGH v. 8.2.2011 – 1 StR 24/10, NJW 2011, 1616 Rz. 26 ff.; v. 10.10.2017 – 1 StR 447/14, NJW 2018, 480.

70 Dazu Treiber, MwStR 2015, 626, 631 f.

71 Sentenz nach Fritz Breithaupt, Die dunklen Seiten der Empathie, 2. Aufl. 2017, S. 24.

72 Ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. EuGH v. 6.7.2017 – C-254/16 – Glencore Grain Hungary, ECLI:EU:C:2017:522 Rz. 34, m.w.N.

73 Heuermann, DStR 2015, 1416 ff.; Heuermann, MwStR 2017, 729 ff. für Rechtsfortbildung des nationalen Rechts; kritisiert z.B. von Wäger, UR 2017, 41 m.w.N. (maßgebend sei die objektivierte Empfängersicht); Stadie in Rau/Dürwächter, § 15 UStG Anm. 944 Fn. 1; Reiß UR 2017, 263 ff.

74 Vgl. Reimer in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.15.

75 Vgl. z.B. EuGH v. 5.10.2016 – C-576/15 – Maya Marinova, ECLI:EU:C:2016:740 Rz. 58 mit seiner Prüfung des Neutralitätsprinzips; EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 40.

Zusammenfassend haben wir fünf Möglichkeiten, durch den EuGH ausgelegtes oder fortgebildetes Richtlinienrecht in das nationale Recht in das nationale Recht implementieren:

Schema II

Ausgelegtes Unionsrecht wirkt ein:

- I. Durch Interpretation des nationalen Rechts
 - 1. Richtlinienkonforme Auslegung
 - 2. Rechtsfortbildung des nationalen Rechts
 - 3. Anwendung des § 42 AO (unten II.4.c)
- II. Durch direktes Einwirken auf das nationale Recht (Vorrang des Unionsrechts)
 - 1. Durch das Berufungsrecht zugunsten des Steuerpflichtigen
 - 2. Durch das primärrechtlich fundierte Versagungsrecht des Mitgliedstaates bei missbräuchlicher Inanspruchnahme unionaler gewährter Rechte

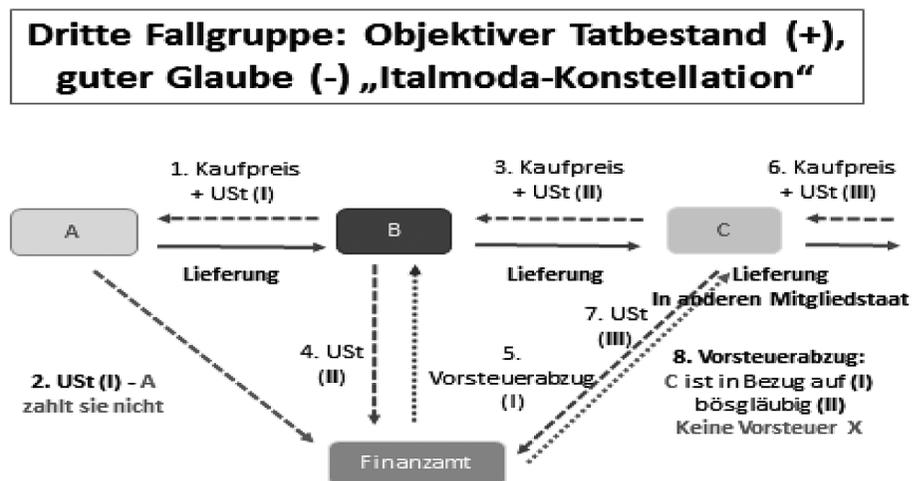
c) Steuerkumulationen und Kaskaden

In der Entscheidung über die Rechtssache Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti⁷⁶ ist der EuGH über das hinausgegangen, was bis dahin praktiziert wurde. Er versagt das Vorsteuerabzugsrecht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird⁷⁷. Ferner besteht kein Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung. Auch darin spiegelt sich der allgemeine Grundsatz wider, wonach sich niemand missbräuchlich oder betrügerisch auf die im Rechtssystem der Union vorgesehenen Rechte berufen darf. Dieses Recht ist generell zu versagen, unabhängig davon, welches Recht aus dem Bereich der Mehrwertsteuer von der m betroffen ist⁷⁸.

Diese Grundsätze gelten nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war⁷⁹. Diese Konsequenzen sind dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem inhärent⁸⁰. Problematisch an dieser – im Folgenden mehrfach bestätigten⁸¹ – Rechtsprechung ist die Wirkung des bösen Glaubens in Gestalt der Fahrlässigkeit (Steuerpflichtige hätte wissen müssen) in der Lieferkette. Denn im Grundsatz ist jeder Umsatz für sich zu betrachten; vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse ändern nichts am Charakter eines bestimmten Umsatzes in der Lieferkette. Die dies ausführende Entscheidung *Optigen*⁸² betrifft indes lediglich Umsätze, die von einem Missbrauch nicht betroffen sind und einen Steuerpflichtigen, der die (betrügerische) Absicht eines anderen, an derselben Lieferkette (vorher oder nach-

her) beteiligten Händlers weder kannte noch kennen konnte⁸³. Hieran knüpft nun die Entscheidung *Italmoda*⁸⁴ an: Selbst wenn der Steuerpflichtige keine Steuerhinterziehung begeht, aber hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, liegt Missbrauch vor, so dass der Steuerpflichtige weder die Mehrwertsteuerfreiheit noch den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen darf. Diese Grundsätze müssen die Mitgliedstaaten in ihr nationales Recht übertragen⁸⁵. Problematisch ist aber die kumulative Wirkung, zu der es kommt, wenn man dem Unternehmer sowohl den Vorsteuerabzug des Eingangsumsatzes wie auch die Steuerfreiheit seines (innergemeinschaftlichen) Ausgangsumsatzes (Lieferung) versagt. Verdeutlichen wir die Konstellation anhand folgender beispielhafter Darstellung⁸⁶:

Schema III:



76 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455.
 77 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 44; EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446 Rz. 55.
 78 EuGH v. 7.12.2010 – C-285/09 – R, ECLI:EU:C:2010:742 Rz. 55; EuGH, Urt. v. 6.9.2012 – C-273/11 – Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547 = UR 2012, 796 Rz. 54; EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 45, 46.
 79 Z.B. EuGH, Urt. v. 6.12.2012 – C-285/11 – Bonik, ECLI:EU:C:2012:774, UR 2013, 195 Rz. 39; EuGH, Urt. v. 13.2.2014 – C-18/13 – Maks Pen EO-OD, ECLI:EU:C:2014:69 = UR 2014, 86 Rz. 26; EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 50.
 80 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 59.
 81 EuGH v. 14.6.2017 – C-26/16 – Santogal, ECLI:EU:C:2017:453 Rz. 31; EuGH v. 18.6.2017 – C-624/15 – Litdana, ECLI:EU:C:2017:389 Rz. 31 ff.; EuGH v. 5.10.2016 – C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740 Rz. 49; EuGH v. 28.7.2016 – C-332/15 – Astone, ECLI:EU:C:2016:614 Rz. 50.
 82 EuGH v. 12.1.2006 – C-354/03 – Optigen u.a., ECLI:EU:C:2006:16 Rz. 47.
 83 EuGH v. 12.1.2006 – C-354/03 – Optigen u.a., ECLI:EU:C:2006:16 Rz. 46.
 84 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455.
 85 EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455 Rz. 54.
 86 Siehe bereits Heuermann, MwStR 2017, 929; Heuermann, DB 2017, 990.

Dieses Bild zeigt einen Lieferungsfall in der Leistungskette (Beispiel 4): A, B und C sind in einer Reihe von Lieferungen miteinander verknüpft. A verkauft eine Maschine an B und dieser wiederum an C. Wie das Bild veranschaulicht, geht die Kette weiter, und zwar über die Grenze. Wir untersuchen hier nur die drei ersten Unternehmer. A liefert an B (Nr. 1), erhält von B den Bruttopreis, führt aber die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt ab (Nr. 2). C (nicht B) müsste das eigentlich wissen, ist also bösgläubig nach der EuGH-Judikatur. Er darf mithin die Mehrwertsteuer, die ihm B für seine Lieferung an C in Rechnung gestellt hat, nicht als Vorsteuer abziehen, obschon B seinerseits die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat. C muss ferner seine innergemeinschaftliche Lieferung als Ausgangsumsatz der Besteuerung unterwerfen, obschon sein Abnehmer im Bestimmungsmitgliedstaat den Erwerb dort zu versteuern hat (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b, Art. 20 MwStSystRL). C hat keinen Vorsteuerabzug; ihm wird die Steuerfreiheit seiner innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a UStG) versagt. Folge ist eine Kumulation oder Kaskade: Zwar zahlt A keine Umsatzsteuer an das Finanzamt; C erhält aber – auf einer höheren Wertschöpfungsstufe – keinen Vorsteuerabzug und muss seine Lieferung über die Grenze versteuern. Diese „Überkompensation“ geht mit Blick auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip über das hinaus, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist⁸⁷. Man wird über diese Folgerungen weiter nachdenken müssen und möglicherweise einen geeigneten Fall wiederum dem EuGH vorzulegen haben⁸⁸. Rein pragmatisch zu berücksichtigen ist aber auch, dass diese „Überkompensation“ in den wohl meisten Fällen im verfahrensrechtlichen Kontext gelöst werden. Denn die Darlegungs- und Beweislast für den bösen Glauben hat die Steuerbehörde⁸⁹.

d) Haftung für Vorsteuer?

Die im Beispiel 4 gezeigten Auswirkungen gehen über die Haftung für die Umsatzsteuer des A hinaus. Die Haftungsgrundlage ergibt sich aus § 25d UStG. Danach haftet der Unternehmer für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet hat und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Im Beispiel 4 müsste C also für die Umsatzsteuer haften, die A nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Er könnte aber die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, die er selbst an B gezahlt hat und die B an das Finanzamt entrichtet hat. Die wegen ihrer doppelten subjektiven Voraussetzungen nur marginal anwendbare Haftungsnorm⁹⁰, betrifft damit einen anderen Gegenstand und führt zu einer Haftung für die als Vorsteuer abziehbare Mehrwertsteuer nur dann, wenn diese Steuer nicht an das Finanzamt entrichtet worden ist. In seiner Grundsatzentscheidung zu § 25d UStG hat der BFH gerade offengelassen, in welchem Verhältnis eine Haftung zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs steht⁹¹. M.E. stellt die Haftung jedenfalls in einer Kettenkonstellation kein hinreichendes innerstaatliches Mittel nach Art. 288 Abs. 3 AEUV dar, um das vom EuGH formulierte Richtlinienziel zu erreichen. Sollte die Norm jemals tatbestandlich anwendbar sein, dürfte eine Haftungsinanspruchnahme zumindest ermessensfehlerhaft sein, wenn zugleich der Vorsteuerabzug (sowie die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen

Lieferung) versagt wird. Das wäre eine nicht mehr mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu vereinbarende Inanspruchnahme⁹². Im Beispiel 4 müsste C für die durch A nicht entrichtete Umsatzsteuer haften und könnte die von B entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. Das wäre schlicht Übermaß.

3. Guter Glaube als Ersatz für fehlende objektive Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs?

Die zweite Fallgruppe (nach Schema I, s. oben) kann am Beispiel 5 im abgebildeten Schema IV verdeutlicht werden. Von den Lieferern einer Maschine A und B ist A, was B nicht weiß, kein Unternehmer, geriert sich aber als solcher (Scheinunternehmer). Hier liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht vor; denn A liefert nicht als Unternehmer. Oder: A wird, was B nicht weiß und auch nicht wissen muss, die Maschine nicht liefern. Es wird also keine Eingangsleistung erbracht werden.

Die Frage ist also, ob der gute Glaube fehlende objektive Tatbestandsmerkmale ersetzen kann. Hier wird die Nähe zur fiktiven Steuerpflicht des erfolglosen Unternehmers⁹³ offenkundig. Wenn wir auch in diesem Fall mit der Figur einer „objektivierten Empfängersicht“⁹⁴ arbeiten, könnte B der Vorsteuerabzug zu gewähren sein. Dann stellt sich die weitere Frage, ob man in diesem Fall von einem Berufungsrecht und damit von unmittelbar geltendem Richtlinienrecht auszugehen hat, oder ob der Vorsteuerabzug – wie bisher in ständiger Rechtsprechung durch den BFH vertreten⁹⁵ – aufgrund einer Billigkeitsmaßnahme zu gewähren ist. Die bislang formulierten Rechtsätze betreffen aber lediglich die formalen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs sowie die Ausübungsvoraussetzungen. Auf ein Fehlen der die Steuer auslösenden Lieferung sind sie noch nicht angewandt worden. Auch dem erfolglosen Unternehmer ge-

87 Zur Verhältnismäßigkeit EuGH v. 5.10.2016 – C-576/15 – Maya Marina, ECLI:EU:C:2016:740 Rz. 47; als allgemeiner Grundsatz des Unionsrecht, vgl. z.B. EuGH v. 23.12.2015 – C-293/14 – Hiebler, ECLI:EU:C:2015:843 Rz. 53, 54 m.w.N.; zu den Auswirkungen vgl. insbesondere *Treiber*, *MwStR* 2015, 633; *Hummel*, *UR* 2014, 256, 258; *Wäger*, *UR* 2015, 81, 86.

88 Siehe auch *Wäger*, *UR* 2017, 31 ff.; *Reiß* *UR* 2017, 263 ff.

89 EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11, C-142/11 – Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373 Rz. 49; EuGH v. 28.7.2016 – C-332/15 – Astone, ECLI:EU:C:2016:614 Rz. 52; EuGH v. 13.2.2014 – C-18/13 – Maks Pen, ECLI:EU:C:2014:69 Rz. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung; eingehend zur Feststellungslast *Heuermann*, *MwStR* 2017, 729, 737.

90 Vgl. dazu BFH v. 10.8.2017 – V R 2/17, *NJW* 2018, 112; zu den Grenzen der Inanspruchnahme auch *Carlé/Mirbach*, *UR* 2018, 97 ff.

91 BFH v. 10.8.2017 – V R 2/17, *NJW* 2018, 112 Rz. 17.

92 Vgl. dazu auch *Drißen*, *UR* 2016, 777 ff.; *Drißen*, *MwStR* 2015, 841 ff.

93 Dazu EuGH v. 8.6.2000 – C-396/98 – Schloßstraße, ECLI:EU:C:2000:303 Rz. 36; EuGH v. 29.11.2012 – C-257/11 – Gran Via Moineşti, ECLI:EU:C:2012:759 Rz. 27.

94 Ausdruck von *Wäger*, *UR* 2017, 42 ff. mit Blick auf EuGH v. 8.6.2000 – C-396/98 – Schloßstraße, ECLI:EU:C:2000:303 Rz. 36.

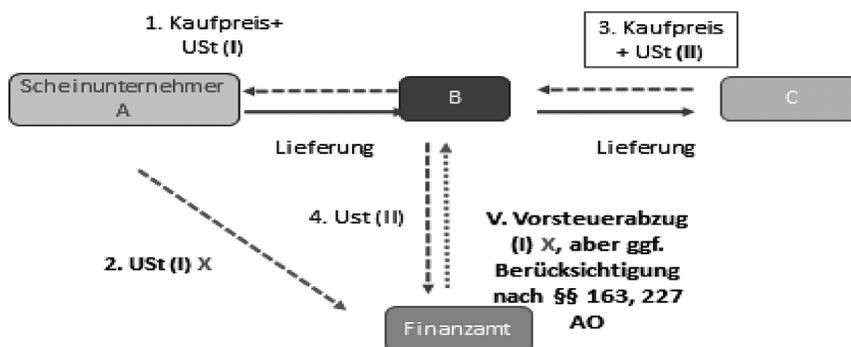
95 BFH v. 30.6.2015 – VII R 30/14; vgl. dazu BFH v. 6.4.2016 – V R 25/14, *BFHE* 254, 139 Rz. 42 ff. Der EuGH hatte – weil es nicht darauf ankam – zu diesen Fragen in seiner Entscheidung v. 15.11.2017 – C-374/16 und C-375/16 – Geissel und Butin, ECLI:EU:C:2017:867, keine Stellung genommen. Vgl. aber aus unionsrechtlicher Sicht EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts *Nils Wahl* v. 5.7.2017 – C-374/16 und C-375/16 – Geissel-Butin, ECLI:EU:C:2017:515 Rz. 67 ff., der aber im Ergebnis dem Mitgliedstaat aufgrund von dessen Verfahrensautonomie die Entscheidung über das Verfahren überlassen möchte.

genüber ist ja eine Leistung erbracht worden. Zwar können Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dazu führen, dem Steuerpflichtigen Rechte zu belassen, die ihm objektiv nicht zustehen. So legt der EuGH in der Rechtssache *Teleos*⁹⁶ das Risiko, dass die Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt sind, nicht dem gutgläubigen Unternehmer auf.

Schema IV:

Zweite Fallgruppe: Objektiver Tatbestand (-), guter Glaube (+)

Beispiel 5



Diese Rechtsprechung hat der EuGH noch nicht explizit auf den Vorsteuerabzug bezogen. Kann es aber einen Vorsteuerabzug ohne Eingangsleistung geben? Fraglich ist nämlich, ob über *alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs* auf der Grundlage einer objektivierten Empfängersicht zu entscheiden ist. Diese – z.B. von *Wäger* bejahte⁹⁷ – Frage kann bedeutsam werden in zwei Vorabentscheidungsersuchen des BFH zum Vorsteuerabzug aus Anzahlungen bei nicht erbrachten Lieferungen⁹⁸. Indes dürfte die Problematik – auch unionsrechtlich – auf Anzahlungen beschränkt bleiben⁹⁹. Denn nur hier entsteht ja die Mehrwertsteuer nach Art. 65 MwStSystRL und damit auch der Anspruch auf Vorsteuer nach Art. 167 MwStSystRL mit der Vereinnahmung der Anzahlung. Allein in diesem Ausnahmefall kommt es auf das Erbringen der Leistung nicht an und man kann darüber nachdenken, ob dem Steuerpflichtigen der gewährte Vorsteuerabzug verbleiben soll. Grundsätzlich indes tritt der Steueranspruch nach Art. 63 MwStSystRL und damit auch das Recht auf Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Leistung erbracht wird. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 168 Buchst. a MwStSystRL gibt es ein Vorsteuerabzugsrecht für den Steuerpflichtigen nur, wenn tatsächlich an ihn Lieferungen und Dienstleistungen erbracht werden. Dieser Befund wird systematisch bestätigt durch die Korrekturvorschriften der Art. 184 ff. MwStSystRL. Ändern sich die Faktoren des Vorsteuerabzugs (z.B. durch Rückgängigmachen des Kaufes), ist er nur dann mit der Folge des zu belassenen Vorsteuerabzugs *nicht* zu berichtigen, wenn z.B. der Gegenstand zerstört worden ist (Art. 185 Abs. 2 MwStSystRL)¹⁰⁰. Deshalb können die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – die an den Steuerpflichtigen ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen auf der Eingangsseite – nicht allgemein durch den guten Glauben ersetzt werden. Anders als im Fall des bösen Glaubens als Ausprägung des Verbots, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen, besteht auch kein allgemeines Prinzip,

das dem Steuerpflichtigen bei Gutgläubigkeit den Vorsteuerabzug belässt. Deshalb folge ich in dieser Frage der Analyse von *Reiß*¹⁰¹.

Das bedeutet: Nicht über alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs ist auf der Grundlage einer objektivierten Empfängersicht zu entscheiden. Es kommt allein darauf an, ob wirklich Leistungen an den Steuerpflichtigen ausgeführt wurden. Maßgeblich ist demnach die objektive Lage.

4. Missbräuchliche Praktiken und Steuerumgehung und Vorsteuerabzug

Im Zusammenhang mit dem bösen Glauben steht die missbräuchliche Gestaltung. Der Vorsteuerabzug wird wegen Bösgläubigkeit versagt, wenn der Steuerpflichtige z.B. wissen musste, dass ein Vorlieferer in der Lieferungskette vor ihm seine Umsatzsteuer nicht entrichtet. Das hat zunächst mit Gestaltung nichts zu tun, denn an der Lieferung an sich wäre nichts

auszusetzen gewesen. Das ist anders bei missbräuchlichen Praktiken¹⁰². Es handelt sich um Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen¹⁰³.

a) Unionsrechtliches Versagungsrecht auch bei missbräuchlichen Praktiken

Derartige missbräuchliche Praktiken rechtfertigen – wie der EuGH in seiner Grundsatzentscheidung *Cussens*¹⁰⁴ bestätigt hat – ebenso wie bösgläubiges Verhalten das Versagen eines auf der MwStSystRL beruhenden Rechts.

Als Beispiel 6 nehmen wir den Fall *Cussens*: C errichtete in Cork/Irland 15 Ferienwohnungen. Er vermietete die Liegenschaften für 20 Jahre und einen Monat an ein mit ihm verbun-

96 EuGH, Urt. v. 27.9.2007 – C-409/04 – *Teleos* u.a., ECLI:EU:C:2007:548 Rz. 47 ff.; ähnlich EuGH, Urt. v. 21.2.2008 – C-271/06 – *Netto Supermarkt*, ECLI:EU:C:2008:105.

97 *Wäger*, UR 2017, 42 ff.

98 BFH v. 21.9.2016 – V R 29/15, BFHE 255, 315; BFH v. 21.9.2016 – XI R 44/14, BFHE 255, 328.

99 Vgl. EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts *Nils Wahl* v. 30.1.2018 – C-660/16 und C-661/16 – *Kohlroß*, ECLI:EU:C:2018:45 Rz. 41 ff.

100 Vgl. dazu auch EuGH v. 4.10.2012 – C-550/11 – *PIGI*, ECLI:EU:C:2012:614 Rz. 27 ff.; zur weiten Auslegung des Art. 184 MwStSystRL auch EuGH v. 11.4.2018 – C 532/16 – *SEB bankas AB* EU:C:2018:228, Rz. 32 ff.

101 *Reiß*, MwStR 2017, 444 ff., 450 ff.

102 Zur Terminologie vgl. EuGH, Schlussanträge von Generalanwalt *Michal Bobek* v. 7.9.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:648 Rz. 23 ff.

103 Grundlegend EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02 – *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121 Rz. 69 ff.

104 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 34 ff.

denes Unternehmen. Nach irischem Recht wurde diese Vermietung über 20 Jahre als Verfügung über Grundstücke behandelt. Auf den kapitalisierten Wert der Vermietung wurde Mehrwertsteuer erhoben. Der Mietvertrag wurde aber einen Monat später gekündigt, und die Liegenschaften wurden an Dritte veräußert. Nach irischem Recht fiel für diese Veräußerungen keine Mehrwertsteuer an, da Mehrwertsteuer nur für die ursprüngliche, erste Verfügung, d.h. auf die langfristige Vermietung anfiel. Später kam die irische Steuerverwaltung zu der Auffassung, dass die erste Verfügung, die langfristige Vermietung, eine künstliche Gestaltung und rechtsmissbräuchlich gewesen sei. Die Vermietung sei daher für die Zwecke der Mehrwertsteuer unbeachtlich. Die Steuer sei vielmehr auf die spätere Veräußerung an Dritte zu erheben, und zwar so, als wäre sie die erste Verfügung gewesen. Dies führte zu einer signifikant höheren Mehrwertsteuerschuld des C.

Unionsrechtliche Grundlage dieser Gestaltung ist Art. 12 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, wonach die Mitgliedstaaten Personen als Steuerpflichtige betrachten können, die gelegentlich (also ohne im normalen Fall Unternehmer zu sein) Gebäude und den dazugehörigen Grund vor dem Erstbezug liefern. Irland hat davon Gebrauch gemacht und unterwirft die erste Verfügung, wozu auch eine langfristige Vermietung gehört, der Besteuerung und befreit die weiteren Verfügungen (hier also die Veräußerung an Dritte). Bei der langfristigen Vermietung ist die Bemessungsgrundlage für den als Lieferung steuerbaren Umsatz der kapitalisierte Wert, der regelmäßig – und auch hier – wesentlich geringer ist als ein Veräußerungspreis. Die Frage, die sich in diesem Fall stellt ist die, ob die nachfolgende Veräußerung wirklich steuerfrei ist.

Zunächst bestätigt der EuGH in der Rechtssache *Cussens*, dass der besondere Versagungsgrund, wie er oben dargestellt wurde (unter II.2.b) bb), nicht lediglich bei betrügerischem Verhalten anwendbar ist, sondern auch bei missbräuchlichen Praktiken. Dieser Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken ist deshalb unmittelbar anwendbar¹⁰⁵. Es gelten damit die Maßstäbe des unmittelbaren Versagungsrechts. Allerdings gibt es bei missbräuchlichen Praktiken einen signifikanten Unterschied. Das Vorsteuerabzugsrecht ist ohne besondere rechtliche Umsetzung im nationalen Recht zu versagen, wenn z.B. ein Steuerpflichtiger von dem betrügerischen Verhalten seines Vorlieferers weiß. Das Versagungsrecht wirkt unmittelbar in das nationale Recht hinein. Etwas komplizierter stellt sich die Rechtslage im Fall von missbräuchlichen Praktiken dar: Können solche Umstände festgestellt werden, bedarf es häufig einer *Umqualifizierung*, wie sie sich z.B. im nationalen Recht aus § 42 Abs. 1 Satz 3 AO ergibt, wonach der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Es reicht deshalb nicht aus, wenn man im Beispielsfall 6 die missbräuchliche Gestaltung, die in der Vermietung liegen mag, einfach negiert. Denn diese Vermietung wurde ja von C als erste Verfügung über das Grundstück der Besteuerung unterworfen. Ziel muss es aber sein, die Besteuerung nach der folgenden Veräußerung vorzunehmen. Es geht also unionsrechtlich nicht allein um das Versagen von Rechten, sondern gerade umgekehrt um eine Besteuerung der angemessenen Gestaltung. Das wird eine Sachlage sein, die der wirtschaftlichen Realität entspricht. Das *Kriterium der wirtschaftlichen Realität* ist grundlegend für das Mehrwertsteuersystem¹⁰⁶ und geht als

Maßstab - vergleichbar der im deutschen Recht geläufigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - jenseits des vordergründig vertraglich Vereinbarten den wirtschaftlichen und geschäftlichen Realitäten der Transaktionen auf den Grund, auf die allein das Mehrwertsteuerrecht anzuwenden ist.

b) Nationale Umsetzung notwendig

Wenn also – wie dies der EuGH bereits in seiner Entscheidung *Halifax* deutlich formuliert hat – allein entscheidend ist, die Umsätze auszuschließen, die eine missbräuchliche Praxis darstellen und auf Leistungen, die keine solche darstellen, die Mehrwertsteuervorschriften anzuwenden¹⁰⁷, so ist ein bloßes Versagungsrecht nicht hinreichend. Vielmehr ist eine nationale Vorschrift notwendig, aufgrund derer die Besteuerung durchgeführt werden kann. Im Beispielsfall 6 kann die Besteuerung nicht durch Berufen auf die Richtlinie durchgeführt werden. Dabei lässt der EuGH keine Zweifel daran, dass hier die Vermietung eine missbräuchliche Gestaltung ist. Sie habe keinen wirtschaftlichen Gehalt, sondern zielte im Wesentlichen darauf ab, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen¹⁰⁸, der darin liegt, dass steuerrechtlich nicht der Veräußerungspreis, sondern der wesentlich niedrigere kapitalisierte Wert erfasst wird. Nicht der gesamte Veräußerungskontext sei missbräuchlich; lediglich das Vermieten¹⁰⁹. Das nationale Recht müsse nun die Veräußerung der Besteuerung unterwerfen.

c) Umsetzung dieser Maßstäbe in das nationale Umsatzsteuerrecht – Bedeutung des § 42 AO

Damit verweist der EuGH zur Umqualifizierung auf Vorschriften des nationalen Rechts, „um die betreffenden Umsätze in einer Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte“¹¹⁰. Wie dies zu geschehen hat, ist im deutschen Recht hinreichend diskutiert¹¹¹. So könnte das irische Recht seine Besteuerungsnorm richtlinienkonform auslegen und die Vermietung als erste Verfügung – da rechtsmissbräuchlich – ausblenden. So käme man zu einer Besteuerung der dann ersten Veräußerung. Das entspräche im deutschen Recht einer teleologischen und unionskonformen Auslegung der Besteuerungsnorm. Jenseits dessen ist aber § 42 AO einschlägig. Denn diese Norm bildet das Programm, das der

105 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 31 bis 44.

106 Vgl. dazu EuGH v. 20.6.2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42 bis 46; siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Henrik Saugmandsgaard Øe v. 21.3.2018 in der Rechtssache C-5/17, Rn. 70, m.w.N.

107 EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02 – *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121 Rz. 94 bis 97.

108 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 61.

109 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 57 ff., 62.

110 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 – *Cussens* u.a., ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 46.

111 Siehe dazu den Tagungsband der 34. Jahrestagung der DStJG, *Hüttemann* (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 2010; *Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rz. 151 ff. (Stand 2017); *Drüen* in Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Rz. 39 ff. (Stand 7/2017).

EuGH vorgibt, präzise ab. Dementsprechend regelt § 42 Abs. 1 Satz 3 AO exakt die Anforderungen an die Umqualifizierung, wie sie vom EuGH angemahnt werden. Missbräuchliche Praktiken sind unionsrechtlich verboten und führen dadurch zu gesetzlich (nämlich unter Verstoß gegen ein unionsrechtliches allgemeines Prinzip) nicht vorgesehenen Steuervorteilen¹¹². § 42 AO ist deshalb eine spezielle nationale Regelung zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken, die einer missbrauchsvermeidenden Auslegung der Besteuerungstatbestände vorgeht¹¹³.

So hat das auch der V. Senat des BFH in seiner ständigen Rechtsprechung zur sog. Vorschaltung gesehen¹¹⁴, die interessante Parallelen mit der hier vorgestellten Fallgruppe aufweist. Danach liegt eine unangemessene Gestaltung des Rechts nach § 42 AO vor, wenn ein Steuerpflichtiger, der eine den Vorsteuerabzug ausschließende Umsatzstätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 UStG 1980 ausführt, die für die Anschaffung von Gegenständen für sein Unternehmen erforderlichen finanziellen Mittel seinem Ehegatten zur Verfügung stellt, damit dieser den Gegenstand erwirbt, um ihn (nunmehr als Unternehmer) an den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Unternehmer-Ehegatten vorsteuerabzugsunschädlich zu vermieten. Der Vermieter-Ehegatte wird unter solchen Umständen gewissermaßen „vorgeschaltet“, um das wirtschaftliche Ergebnis aus den Leistungsbezügen zu erzielen, obwohl der Mieter-Ehegatte die Aufwendungen wirtschaftlich durch Mietzahlungen und Zuwendungen so trägt, als hätte er den fraglichen Gegenstand angeschafft. Diese Vorgehensweise führt zu einer zu missbilligenden Umgehung des § 15 Abs. 2 UStG.

III. Fazit

Wie wir herausgearbeitet haben, besteht eine eigenständige Methodologie, in welcher Weise sich das Unionsrecht in das staatliche Recht des Mitgliedstaates umsetzt. Während die richtlinienkonforme Auslegung oder die Rechtsfortbildung des nationalen Rechts die unionalen Prinzipien aufnimmt und in das eigene Recht integriert, wirken das Berufungsrecht und die Versagungspflicht von außen in direkter Anwendung des unionalen Rechts auf das nationale Recht ein. Dabei streitet das Berufungsrecht zugunsten des Steuerpflichtigen. Gewährt die Richtlinie eine Steuerbefreiung, das nationale Recht aber nicht, tritt die Befreiung kraft Berufung sozusagen neben das nationale Recht. Grundsätzlich ist das Berufungsrecht nicht invers strukturiert. Der Mitgliedstaat kann sich nicht auf ein für ihn günstigeres Richtlinienrecht berufen, er muss es in nationales Recht umsetzen. Davon ausgenommen ist aber die primärrechtlich begründete Versagungspflicht: Gewährt das Unionsrecht (z.B. in einer Richtlinie) ein Recht, so ist dieses Recht unmittelbar aufgrund des Unionsrechts zu versagen, wenn es missbräuchlich in Anspruch genommen wird. Hier bedarf es keiner Umsetzung in das nationale Recht: So ist der Vorsteuerabzug auch jenseits einer Änderung oder rechtsfortbildenden Auslegung des § 15 UStG zu versagen, wenn der Leistungsempfänger z.B. bösgläubig ist. Liegen missbräuchliche Praktiken vor, bedarf es zur Umqualifizierung einer nationalen Norm. Diese ist in Deutschland § 42 AO, deren Rechtsfolgenanordnung genau das Programm des EuGH zur Missbrauchsprävention spiegelt. Um die Frage zu Beginn zu beantworten: Die Mitgliedstaaten können den Warenverkehr immer weniger autonom gestalten: Selbst mitgliedstaatliche Eigenmächtigkeiten in Bezug auf richtlinienwidrige Befreiungen stehen zunehmend unter dem Kuraltel des Beihilferechts. Diese Entwicklung ist aber zu begrüßen – denn nur aufgrund einheitlicher Regeln kann der Binnenmarkt funktionieren.

112 So die in Bezug auf die hier bedeutsame Problematik zutreffende Auslegung des § 42 AO von *Wendt*, DStJG 33(2010) S. 117, 128 f.; dazu auch *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 42 AO Rz.

113 So zutreffend *Wendt*, DStJG 33(2010) S. 137; *Hahn*, DStZ 2008, 484; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rz. 8 ff.; so auch bereits *Heuermann*, *StuW* 2004, 124 ff.; kritisch zur Neufassung des § 42 AO *Hey* in *DFGT* 7 (2009), 27 ff.

114 BFH v. 16.3.2000 – V R 9/99, UR 2000, 388; v. 14.12.1995 – V R 12/95, BFHE 179, 472 = *BStBl.* II 1996, 252 m.w.N.

Dr. Friedrich Loschelder, LL.M. (Edinb.)*

Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung

Überlegungen zum objektiven und zum subjektiven Nettoprinzip

Inhaltsübersicht

- I. Bedeutung der Einkommensteuer
- II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verteilung der Steuerlast
- III. „Umgekehrte Familienheimfahrten“ und das objektive Nettoprinzip
 1. Entwicklung der Rechtsprechung
 - a) Steuerliche Anerkennung der umgekehrten Familienfahrt
 - b) Andeutung einer möglichen Rechtsprechungsänderung
 - c) Versagung des Werbungskostenabzugs
 2. Keine „Familienheimfahrt“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG
 3. Untersuchung des Veranlassungszusammenhangs i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG
 - a) Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen
 - b) Beispielfälle
 4. Wertungswidersprüche
- IV. Der Ansatz einer „zumutbaren Belastung“ für außergewöhnliche Belastungen und das subjektive Nettoprinzip
 1. Die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung
 2. Beschränkung durch das sozialhilferechtliche Existenzminimum
 3. Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit

Der Beitrag behandelt Grundfragen der Einkommensteuer anhand von zwei aktuellen Beispielen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip geht es um die Frage, wie betriebliche/berufliche Aufwendungen von Privataufwendungen abzugrenzen sind, am Beispiel der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. umgekehrten Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Im Zusammenhang mit dem subjektiven Nettoprinzip soll der Frage nachgegangen werden, wieviel Gestaltungsmöglichkeit dem Gesetzgeber bei der Berücksichtigung existenzieller und unvermeidbarer Aufwendungen zukommt, ausgehend von der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Ansatz einer zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG.

This essay addresses basic questions of German income tax law through the example of recent high court rulings. Regarding the ‘objective net principle’ (taxation based on net income/profits), it is discussed how business-/work-related expenses can be distinguished from private expenses. This is done in view of the new jurisprudence of the German Federal Fiscal Court regarding so

called ‘reversed home trips’ (visits from a spouse) in connection with occupation-related maintenance of two households. Regarding the ‘subjective net principle’ (fiscal allowance for certain vital private expenses) the legislative scope of Parliament is examined concerning the recognition of vital and unavoidable expenses. The trigger lies in recent rulings of the German Federal Fiscal Court regarding the deduction of a ‘reasonable own contribution’ in the case of extraordinary financial burdens (§ 33 EStG).

I. Bedeutung der Einkommensteuer

Existenzgrund und Daseinsberechtigung des modernen Staates ist das Gemeinwohl seiner Bürger¹. Die Finanzierung der mit dem Gemeinwohl verbundenen staatlichen Aufgaben in Bund, Ländern und Gemeinden erfolgt nach der grundgesetzlichen Finanzverfassung vor allem aus dem Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen, also aus Zöllen, Steuern und Abgaben².

Die Einkommensteuer ist nach wie vor die ergiebigste und damit wichtigste dieser Quellen. Die (Netto-)Einnahmen aus der Einkommensteuer betragen den Angaben des BMF zufolge im Jahr 2017 mehr als 283 Mrd. €; das sind 42 % der gesamten Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden³. Zum Vergleich: Die Einnahmen aus der Umsatzsteuer beliefen sich auf 226,4 Mrd. € und die aus der Körperschaftsteuer auf 29,3 Mrd. €⁴.

Die Einkommensteuer ist damit auch diejenige Steuer, die den Bürger am stärksten belastet. Aufgabe des Steuergesetzgebers ist es, nach allgemeinen Kriterien festzulegen, wie sich diese Steuerlast auf die Bürger verteilt. Da es sich um eine direkte

* Dr. Friedrich Loschelder ist Richter am Bundesfinanzhof.

1 Ausführl. *Isensee* in *Isensee/Kirchhof, HdbStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 71 Rz. 1 ff., 11 ff.

2 Prinzip des Steuerstaates – vgl. BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249, (266 f.); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (178); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 und 1300/93, BVerfGE 93, 319 (342); s. auch *K. Vogel, HdbStR*, Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rz. 69 ff.

3 Im Haushaltsjahr 2017 betragen die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden (ohne Gemeindesteuern) 674,6 Mrd. €. Davon entfielen auf die Lohnsteuer 195,5 Mrd. €, auf die veranlagte Einkommensteuer 59,4 Mrd. €, auf die nicht veranlagten Steuern vom Ertrag (vor allem Kapitalertragsteuern auf Dividenden) 20,9 Mrd. € und auf die Abgeltungsteuer 7,3 Mrd. €, in der Summe also 283,1 Mrd. € (jeweils Nettoaufkommen). – Quelle: *Bundesfinanzministerium*, Monatsbericht des BMF, Januar 2018, S. 30 ff.

4 *S. Bundesfinanzministerium*, a.a.O., (Fn. 3).

Steuer handelt, ist die Belastung besonders spürbar. Es besteht also seitens des Bürgers ein besonderes Bedürfnis nach gesetzgeberischen Belastungsentscheidungen, die im Einzelfall zu nachvollziehbaren Ergebnissen führen und in ihrer Gesamtheit gerecht, systematisch und transparent sind.

Tatsächlich ist das Einkommensteuerrecht eher komplex und ungeordnet. Es zeichnet sich in besonderer Weise durch einen nicht sehr übersichtlichen Aufbau, durch Überschneidungen, Lücken und Widersprüche aus⁵. Und es ist durch die permanente Tätigkeit des Gesetzgebers in einem Maße dem ständigen, zum Teil hektischen und kurzfristigen Wandel unterworfen wie wohl kaum ein anderes Rechtsgebiet⁶.

Die fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer, die damit einhergehende Belastung des Bürgers und das daraus resultierende Bedürfnis nach verständlichen und beständigen Regelungen stehen in einem bemerkenswerten Gegensatz zur Komplexität des geltenden Einkommensteuerrechts und seinem permanenten Wandel. Bei aller Komplexität und bei allem Wandel bleibt aber die Ausgangsfrage, die zentrale Frage des Steuerrechts überhaupt, immer gleich: Wie verteilt sich die Steuerlast auf die Bürger?

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verteilung der Steuerlast

Steuerrecht ist Eingriffsrecht⁷. Die Auswahl des Steuergegenstandes und die Bestimmung des Steuersatzes sind Entscheidungen, die aufgrund der damit einhergehenden Belastung des Bürgers dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber vorbehalten sind. Zwar beruhen diese Entscheidungen im Wesentlichen auf politischen Wertungen. Daher gesteht das BVerfG dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum zu und prüft in ständiger Rechtsprechung nur, ob die jeweiligen Belastungsentscheidungen auf sachwidrigen oder willkürlichen Erwägungen beruhen⁸. Gleichwohl ist der Gesetzgeber nicht frei, weder bei der Schaffung neuer⁹ noch bei der Ausgestaltung bestehender Steuern¹⁰.

Es sind vor allem zwei eng miteinander verbundene Grundregeln – oder, wie es in den Entscheidungen des BVerfG immer wieder heißt: „Leitlinien“ –, die die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Bereich des Einkommensteuerrechts begrenzen: das Gebot der Steuergerechtigkeit, d.h. die Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, und das Gebot der Folgerichtigkeit, das sich auf die Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung bezieht¹¹. Als dritte Grundregel müsste man eigentlich auch noch das Gebot der „Einfachheit der Besteuerung“ anführen, dessen Aufgabe es ist, einer immer weiter gehenden „Differenzierung und Subtilisierung“¹² des Einkommensteuerrechts entgegenzuwirken und das zu den notwendigen Voraussetzungen eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs gehört¹³; doch scheint es zuweilen, dass Gesetzgeber und Rechtsprechung diesem dritten Gebot nicht die gleiche Bedeutung zumessen wie den beiden anderen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet¹⁴ und bestimmt die verfassungsrechtlich zulässige Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer¹⁵. Nur wenn und soweit finanzielle Leistungsfähigkeit in Form eines frei verfügbaren Einkommens vorhanden ist, ist der staatliche Besteuerungseingriff rechtmäßig¹⁶. Im Interesse einer verfassungs-

rechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit muss der Gesetzgeber darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit); darüber hinaus muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen „angemessen“ sein (vertikale Steuergerechtigkeit)¹⁷.

- 5 Vgl. etwa *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 612 und 867; s. auch *Isensee*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? in 57. Deutscher Juristentag, Teil N, München, 1988, S. N 32 m.w.N.: „Denn dass das geltende Recht schwer verständlich, willkürlich, widerspruchsvoll, systemlos, überkompliziert sei und fehlergeleitet durch steuerfremde Zwecke: das ist heute Gemeinplatz.“
- 6 Zur besonderen Bedeutung einer „Gesetzgebungsdisziplin“ für das Steuerrecht im Hinblick auf Rechtsschutz und Wirtschaftssicherheit s. bereits *Popitz*, Gegenwartsprobleme der Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung, VjSchStFR 1927, 5 (6 f.).
- 7 *Söhn*, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder in Kirchhof/Offenhaus/Schöberle, FS für Klein, Köln 1994, S. 421 (426); s. auch *ders.*, Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 395 (400).
- 8 Vgl. BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (366 f.); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (805) m.w.N.; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 (1095) m.w.N. = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.
- 9 S. die Entscheidung des BVerfG zur Brennelementesteuer, BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249.
- 10 So wäre es beispielsweise ausgeschlossen, die Einkommensteuerlast nach Art einer Kopfsteuer auf die Steuerzahler umzulegen und jeden, ohne Rücksicht auf sein Einkommen, mit dem gleichen Anteil zu belasten; s. *Tipke*: „Eine Steuer, die keine Rücksicht auf das Existenzminimum nimmt und allen ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens und Vermögens gleich viel wegnimmt, ist in einem Sozialstaat auch als Mindeststeuer kaum zu rechtfertigen“ – Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 475; vgl. auch *Schön*, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, StuW 2004, 62 (64 ff.); *P. Kirchhof* in 57. Deutscher Juristentag, Teil F, München, 1988, S. F 9; *ders.*, Ethos der Steuergerechtigkeit, JZ 2015, 105 (108).
- 11 Ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (805); und BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731, m.w.N.
- 12 Vgl. *Isensee* in 57. Deutscher Juristentag, Teil N, München, 1988, S. N 38, m.w.N.
- 13 Vgl. BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139 m. Anm. *Kanzler* = DStRE 2005, 877, m.w.N.; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182; s. auch *P. Kirchhof* in 57. Deutscher Juristentag, Teil F, München, 1988, S. F 9; „Gerechtes Steuerrecht ist einfaches Recht; es ist aber nicht einfach zu haben.“
- 14 Vgl. BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57 (78); BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223) = FR 1984, 340; s. auch *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240.
- 15 *Söhn*, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen in *Söhn*, die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJ 1980, S. 13 (17 f.); *ders.*, Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 395 (400).
- 16 *Söhn*, Besteuerung von Schadensersatzrenten und Verfassungsrecht in Wendt/Höfling u.a., FS für Friauf, Heidelberg 1996, S. 807 (819 f.); *ders.*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, Finanzarchiv 1988, 154 (166 f.); *Söhn/Müller-Franken*, Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen?, StuW 2000, 442 (443); *Müller-Franken*, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht; in: *Tipke/Söhn*, Gedächtnisschrift für *Trzaskalik*, Köln 2005, S. 195 (204 f.).
- 17 Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = FR 1990, 449 (89), unter Berufung auf *Birk*, Das Leistungsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Heidelberg 1982, S. 165, 170; inzwischen ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (805); und BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731, m.w.N.; s. auch *Eckhoff*, „Steuergerechtigkeit“

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergeben sich zwei Ordnungsprinzipien, die nicht mehr zur Disposition des einfachen Gesetzgebers stehen, das objektive und das subjektive Nettoprinzip¹⁸. Nach dem objektiven Nettoprinzip darf die Besteuerung nicht bereits an die Einnahmen des Steuerpflichtigen als Bruttogröße anknüpfen, sondern erst an die nach Abzug der betrieblichen/beruflichen Erwerbsaufwendungen verbleibenden Rein- oder Nettoeinkünfte; das setzt eine am Veranlassungsprinzip orientierte Abgrenzung der betrieblichen/beruflichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen von den privaten Aufwendungen voraus. Nach dem subjektiven Nettoprinzip muss darüber hinaus auch eine Beeinträchtigung der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit durch solche Privatausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die für den Steuerpflichtigen existenziell und unvermeidbar sind; denn auch insoweit fehlt ein Zugriffsobjekt für den staatlichen Besteuerungseingriff.

Folgerichtigkeit schließlich bedeutet, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen muss; Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes¹⁹.

Mit der zentralen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für das Einkommensteuerrecht hat sich *Söhn* als Wissenschaftler und Lehrer immer wieder befasst. Den sich daraus ergebenden Grundfragen – Was ist besteuertes Einkommen? Welche Aufwendungen müssen die Bemessungsgrundlage mindern? Wie sind betriebliche/berufliche Aufwendungen von den Privataufwendungen abzugrenzen? Welche existenziellen privaten Aufwendungen muss der Gesetzgeber zum Abzug zulassen? – ist er immer wieder nachgegangen. Anders als das BVerfG²⁰ hat er dabei das Leistungsfähigkeitsprinzip stets als ein in Art. 3 Abs. 1 GG verankertes, den Besteuerungszugriff des Staates beschränkendes Verfassungsprinzip verstanden.

Im Folgenden möchte ich anhand von zwei aktuellen Beispielen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung Grundfragen zum objektiven Nettoprinzip und zum subjektiven Nettoprinzip nachgehen – zum objektiven Nettoprinzip der Frage: Wie sind betriebliche/berufliche Aufwendungen von Privataufwendungen abzugrenzen?, am Beispiel der geänderten Rechtsprechung des BFH zu den sog. umgekehrten Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, und zum subjektiven Nettoprinzip der Frage: Wieviel Gestaltungsmöglichkeit kommt dem Gesetzgeber bei der Berücksichtigung existenzieller und unvermeidbarer Aufwendungen zu?, am Beispiel der neueren Rechtsprechung des BFH zum Ansatz einer zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG.

III. „Umgekehrte Familienheimfahrten“ und das objektive Nettoprinzip

Von einer „umgekehrten Familienheimfahrt“ spricht man in der Regel, wenn ein Steuerpflichtiger aus betrieblichen oder beruflichen Gründen an seinem Beschäftigungsort bzw. dem „Ort der ersten Tätigkeitsstätte“ einen doppelten Haushalt i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG führt und dort von seinem Ehegatten oder Lebenspartner und (ggf.) seinen Kindern besucht wird. Die Problematik tritt in der Praxis meist im Zusammenhang

mit Arbeitnehmern auf und ist daher maßgeblich durch die Rechtsprechung des VI. Senats des BFH geprägt. Die rechtlichen Ausführungen gelten aber für Werbungskosten und Betriebsausgaben gleichermaßen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 6a EStG).

1. Entwicklung der Rechtsprechung

a) Steuerliche Anerkennung der umgekehrten Familienheimfahrt

Im Jahr 1965 lag dem BFH folgender Fall zur Entscheidung vor: Ein Arbeitnehmer, der mit seiner Frau und seiner schulpflichtigen Tochter in den USA lebte, wurde von seinem Arbeitgeber als Geschäftsführer einer neugegründeten Tochtergesellschaft nach Deutschland geschickt. Da der Aufbau der Tochtergesellschaft dem Arbeitnehmer im ersten Jahr keine Zeit für Heimreisen ließ, besuchten ihn seine Frau und seine Tochter wiederholt in Deutschland. Hierfür fielen Flugkosten i.H.v. 3.800 DM an. Der BFH entschied, die Kosten solcher Besuchsreisen könnten Werbungskosten sein, und zwar vor allem dann, „wenn der Arbeitnehmer aus dienstlichen Gründen oder wegen einer Erkrankung nicht zu seiner Familie fahren“ könne²¹. Zur Begründung verwies der BFH auch auf das Reisekostenrecht für die Angehörigen des öffentlichen Dienstes, das Familienheimfahrten eines Beamten und Besuchsfahrten von Ehegatten und Kindern in bestimmten Fällen gleichstellte.

In einem ähnlichen Fall, ebenfalls aus dem Jahr 1965, befasste sich der BFH mit der Einnahmenseite der umgekehrten Familienheimfahrt: Der Arbeitgeber eines nach Tokio versetzten Angestellten hatte die Kosten für eine Besuchsreise des Ehegatten übernommen, um Arbeitsausfälle durch eine Heimreise des Angestellten zu vermeiden. Das Finanzamt wertete die Kostenübernahme als einkommensteuerpflichtigen Arbeitslohn. Der BFH trat dieser Auffassung mit der Begründung entgegen, es lägen beruflich bedingte Reisekosten vor. Familienheimfahrten sollten in erster Linie den Arbeitnehmer mit seinen Angehörigen zusammenführen; daher komme es grundsätzlich nicht darauf an, wo der Arbeitnehmer seine Familie wiedersehe, ob an seinem Wohnort oder an seinem Arbeitsort²².

Diese Rechtsprechung setzte der BFH in den folgenden Jahrzehnten fort²³, auch für die Zeit nach Regelung der doppelten Haushaltsführung in dem mit Steueränderungsgesetz 1966²⁴ neu geschaffenen § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Der BFH stellte fest, zwar seien solche Besuchsfahrten keine Familienheimfahrten

als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, StuW 2016, 207.

18 Vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (805 f.) m.w.N.

19 So zuletzt BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 (1095) m.w.N. = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek.

20 Vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (806) m.w.N.

21 BFH v. 29.1.1965 – VI 209/64, HFR 1965, 373.

22 BFH v. 3.11.1965 – VI 14/65 U, BStBl. III 1966, 75.

23 BFH v. 2.7.1971 – VI R 35/68, BStBl. II 1972, 67; BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64.

24 Steueränderungsgesetz vom 23.12.1966, BGBl. I 1966, 702, BStBl. I 1967, 2.

i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 (jetzt: Satz 5) EStG; sie könnten aber gleichwohl beruflich veranlasst und damit Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein, wenn der Steuerpflichtige aus dienstlichen Gründen gehindert sei, selbst eine Familienheimfahrt zu unternehmen, z.B. weil durch Weisung oder Empfehlung des Arbeitgebers oder aus anderen dienstlichen Gründen seine Abwesenheit vom Dienort nicht vertretbar oder nicht erwünscht erscheine²⁵.

Auch im Fall eines Schiffsingenieurs, der auf einem Schiff in der Karibik seinen Dienst versah und einer Bestätigung des Arbeitgebers zufolge für mehrere Monate nicht abgelöst werden und daher auch keinen Urlaub nehmen konnte, erkannte der BFH die Kosten eines einmonatigen Besuchs der Ehefrau und der beiden minderjährigen Kinder während der Sommerferien auf dem Schiff als Werbungskosten an. Die Reisekosten der Ehefrau und der minderjährigen Kinder seien jedenfalls dann nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen, wenn sie insgesamt den Betrag nicht überstiegen, den der Arbeitnehmer bei Durchführung aller ihm steuerwirksam möglichen Familienheimfahrten hätte abziehen können²⁶.

b) Andeutung einer möglichen Rechtsprechungsänderung

Im Jahr 2011, versagte der BFH den Werbungskostenabzug für die Besuchsfahrten des Ehemannes einer Steuerpflichtigen, die nach den Feststellungen des FG aus *privaten* Gründen keine Familienheimfahrten angetreten hatte. Der BFH verneinte eine berufliche Veranlassung der Besuchsfahrten des Ehemannes und führte ergänzend aus, er könne aus diesem Grund dahinstehen lassen, ob dann, wenn der den zweiten Haushalt führende Ehegatte aus *beruflichen* Gründen die wöchentliche Familienheimfahrt nicht antreten könne, die Fahrtkosten des Besuchenden (weiterhin) als beruflich veranlasste Aufwendungen des Besuchten anzusehen seien²⁷.

c) Versagung des Werbungskostenabzugs

Dann, im Jahr 2015, hatte der BFH einen Fall zu entscheiden, in dem der Kläger als Monteur mehrere Wochen auf einer Baustelle in den Niederlanden tätig gewesen war²⁸. Der Arbeitgeber hatte dem Kläger bescheinigt, dass seine Anwesenheit auf der Baustelle auch an den Wochenenden aus produktionstechnischen Gründen erforderlich gewesen sei. Der BFH lehnte gleichwohl die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Besuchsfahrten der Ehefrau des Klägers ab. Es liege keine doppelte Haushaltsführung und somit auch keine Familienheimfahrt i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 (jetzt: Satz 5) EStG vor, da der Kläger in den Niederlanden lediglich auswärts tätig gewesen sei, ohne dauerhafte Arbeitsstätte. Aber auch im Übrigen seien die Fahrten nicht beruflich veranlasst. Sie dienten nicht der Förderung des Berufs und seien daher keine Werbungskosten. Auch dann, wenn die Anwesenheit des Klägers am auswärtigen Tätigkeitsort z.B. aufgrund einer Weisung oder Empfehlung des Arbeitgebers oder aus anderen dienstlichen Gründen erforderlich sei, vermöge der Ersatzcharakter der Fahrt als solcher eine *berufliche* Veranlassung der *an sich privaten* Fahrten des Ehepartners nicht zu begründen. Der BFH führte weiter aus, ob und unter welchen Voraussetzungen in besonders gelagerten Ausnahmefällen die Notwendigkeit, *private* Dinge durch einen Besuch des Ehepartners bei dem Steuerpflichtigen zu re-

geln, durch den dienstlichen Einsatz des Steuerpflichtigen an dessen auswärtiger Tätigkeitsstätte in einem solchen Maße *beruflich* veranlasst sein könne, dass private Veranlassungsbeiträge dahinter zurückträten und die Fahrt des Ehepartners zum Steuerpflichtigen deshalb nicht als private Besuchsfahrt, sondern ausnahmsweise als beruflich veranlasst anzusehen sei, brauche nicht entschieden zu werden; denn ein solcher Ausnahmefall liege hier nicht vor²⁹. Es habe sich um typische private Wochenendreisen gehandelt. Ob an der bisherigen Rechtsprechung zur umgekehrten Familienheimfahrt im Fall einer doppelten Haushaltsführung festgehalten werde, könne offenbleiben.

Schließlich, im Juli 2017, hat der BFH erneut den Abzug von Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten einer Arbeitnehmerin als Werbungskosten versagt³⁰. In diesem Fall lag zwar eine doppelte Haushaltsführung vor; die Kläger hatten jedoch dem FG zufolge nicht nachgewiesen, dass (reguläre) Familienheimfahrten der Klägerin aus beruflichen Gründen nicht möglich gewesen seien³¹. Allerdings ist der BFH auf diesen Gesichtspunkt gar nicht mehr eingegangen, weder im Tatbestand seiner Entscheidung noch in den Gründen. Er hat lediglich festgestellt, dass die Aufwendungen für die umgekehrte Besuchsfahrt des Ehegatten nicht beruflich veranlasst gewesen und mithin keine Werbungskosten seien; es habe sich nicht um Familienheimfahrten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG gehandelt. Im Übrigen hat der BFH seinen Hinweis aus der Entscheidung von 2015 wiederholt, dass im Streitfall nicht entschieden zu werden brauche, ob „in besonders gelagerten Ausnahmefällen“ eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen durch die Notwendigkeit begründet werden könne, private Dinge durch einen Besuch des Ehepartners am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte zu regeln³².

Damit scheint der BFH von seiner früheren Rechtsprechung abgerückt zu sein. Man wird wohl davon ausgehen müssen, dass zukünftig Aufwendungen für umgekehrte Besuchsfahrten grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) berücksichtigt werden können³³. Nur in besonderen Ausnahmefällen soll eine Berücksichtigung unter Umständen möglich sein. Beides – Regel und Ausnahme – soll im Folgenden untersucht werden.

25 BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64.

26 BFH v. 28.1.1983 – VI R 136/79, BStBl. II 1983, 313 = FR 1983, 305; zust. Anm. HFR 1983, 268; a.A. FG Saarland v. 28.2.1992 – 1 K 397/91, EFG 1992, 595; keine Rechtsgrundlage; ebenso Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz. 1080.

27 BFH v. 2.2.2011 – VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456 = FR 2011, 619; krit. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 499.

28 BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179 = FR 2016, 386; Anm. R. Krüger HFR 2016, 118.

29 BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179 = FR 2016, 386, Rz. 22.

30 BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13.

31 FG Berlin-Brandenburg v. 11.9.2014 – 5 K 5362/12, juris.

32 BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13, Rz. 14.

33 So auch Hettler BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, HFR 2017, 1008; Fuhrmann in Korn, Einkommensteuergesetz, § 9 Rz. 111.5; vgl. i.Ü. Seifert, Neue Entwicklungen im steuerlichen Reisekostenrecht, NWB 2016, 3253 (3267).

2. Keine „Familienheimfahrt“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG

Die Kosten einer umgekehrten Besuchsfahrt lassen sich nicht unter die Regelung zur Familienheimfahrt in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG subsumieren. Nach der dort niedergelegten Legaldefinition werden hiervon nur „Aufwendungen für Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstandes und zurück“ erfasst. Es ist also eine bestimmte Richtung bzw. Reihenfolge der Richtungen vorgegeben. Dafür spricht auch der verwendete Begriff „Familien-heim-fahrt“. Dementsprechend hat auch der BFH nach Schaffung dieser Sonderregelung im Zusammenhang mit Besuchsfahrten von Ehegatten und Kindern niemals auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 (bzw. früher: Satz 3) EStG zurückgegriffen, sondern eine Lösung über den allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gesucht. Ob sich diese (gesetzlich vorgegebene) Differenzierung sachlich rechtfertigen lässt, soll später noch erörtert werden (s. unten: III.4.).

3. Untersuchung des Veranlassungszusammenhangs i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG

a) Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen

Die Kosten einer Besuchsfahrt sind Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn sie durch eine steuerbare Tätigkeit veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn die Aufwendungen in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Tätigkeit stehen³⁴. Ob dies zutrifft, muss im Wege einer wertenden Betrachtung aller Umstände des konkreten Einzelfalles festgestellt werden. Maßgeblich hierfür ist das die jeweiligen Aufwendungen „auslösende Moment“; dieses muss der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sein. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten grundsätzlich abzuziehen; beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar³⁵.

Ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt nach der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Die Gründe bilden das für den Veranlassungszusammenhang maßgebliche „auslösende Moment“. Sie sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu ermitteln³⁶.

Für Besuchsfahrten eines Ehegatten oder Lebenspartners (und ggf. der Kinder) zum Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen muss also im Einzelfall geprüft werden, aus welchen Gründen diese Besuchsfahrten unternommen werden.

b) Beispielsfälle

Beispiel

1. Beispiel (Ausgangsfall):

Eine Steuerpflichtige, die mit Ehemann und Kind in Hamburg lebt, wird von ihrem Arbeitgeber auf unbestimmte Zeit nach München versetzt. Sie führt dort einen doppelten Haushalt i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG. Während der ersten Monate nach der Versetzung bleibt sie (nachweislich) aus beruflichen Gründen und auf ausdrücklichen Wunsch des Arbeitgebers wiederholt an mehreren Wochenenden hintereinander an ihrem Beschäftigungsort. Der Ehemann besucht daraufhin zusammen mit dem Kind die Steuerpflichtige am Beschäftigungsort. Den Flug zahlt die Steuerpflichtige³⁷.

Die Besuchsfahrt des Ehemannes und des Kindes hat offensichtlich einen privaten Grund, da sie dem Bedürfnis nach Kontakt, Nähe und Austausch etc. entspringt. Da sich allerdings die Steuerpflichtige allein aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsort aufhält und darüber hinaus auch aus beruflichen Gründen vorübergehend nicht an ihren Wohnort zurückkehren kann, sind die durch die Besuchsfahrt entstehenden Kosten ebenso offensichtlich durch ihre berufliche Tätigkeit mitverursacht. Ohne die berufliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort und ohne die berufliche Notwendigkeit, dort auch mehrere Wochenenden hintereinander zu verbringen, hätten der Ehemann und das Kind keinen Grund, den Beschäftigungsort aufzusuchen. Oder anders gewendet: Das private Bedürfnis nach Kontakt, Nähe und Austausch etc. kann nur deswegen nicht ohne weiteren (Reise-)Aufwand befriedigt werden, weil die Steuerpflichtige außerhalb des Ortes, an dem sich ihr Hausstand befindet, beschäftigt ist und weil sie aus beruflichen Gründen vorübergehend selbst an den Wochenenden nicht nach Hause zurückkehren kann. Die Aufwendungen für die Besuchsfahrt sind also sowohl privat als auch beruflich veranlasst. Es handelt sich um gemischt veranlasste Aufwendungen. Die wiederholte Feststellung des BFH, solche Aufwendungen seien (überhaupt) nicht beruflich veranlasst³⁸, ist danach unzutreffend.

Aufwendungen, die zugleich beruflich und privat veranlasst sind, müssen nach der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH aufgeteilt werden, soweit dies möglich ist, es sei denn, einer der beiden Veranlassungsbeiträge ist qualitativ un-

34 BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635 = FR 2014, 650 m.w.N.; BFH v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BFHE 242, 56, BStBl. II 2013, 815 = FR 2014, 428 m.w.N.

35 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (680) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann; vgl. auch BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409 = FR 2017, 191; BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769 = FR 2017, 348.

36 Vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (681) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann; BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07 BStBl. II 2010, 687 = FR 2010, 1045 (688 f.); BFH v. 9.12.2010 – VI R 42/09, BStBl. II 2011, 522 = FR 2011, 619 (523 f.); BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808 = FR 2014, 278.

37 Zur Berücksichtigung von Aufwendungen, die von dem besuchenden Ehegatten oder Lebenspartner selbst getragen werden, s. Anm. R. Krüger BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, FR 2016, 386 = HFR 2016, 118.

38 BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179, Rz. 18 = FR 2016, 386; und BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13, Rz. 14.

bedeutend³⁹. Um das herauszufinden, muss im Einzelfall wiederum eine wertende Beurteilung vorgenommen werden, wobei der Umstand, dass ein Veranlassungsbeitrag überwiegt, nicht zwangsläufig eine unbedeutende Mitveranlassung des anderen Beitrags indiziert⁴⁰.

Im 1. Beispielsfall ist einerseits der unmittelbare Anlass der Fahrt – das Bedürfnis der Ehegatten und des Kindes nach Kontakt, Nähe und Austausch etc. – ein nicht unwesentlicher (privater) Veranlassungsbeitrag. Das liegt m.E. im Hinblick auf den hohen verfassungsrechtlichen Stellenwert von Ehe und Familie (Art. 6 GG) und auf die Bedeutung der ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 BGB) und des Umgangs der Eltern mit dem Kind (§ 1684 BGB) auf der Hand.

Andererseits ist die Tatsache, dass überhaupt eine gewisse Entfernung zwischen den Ehegatten bzw. der Mutter und dem Kind überwunden werden muss und dass man sich nicht einfach täglich abends nach Beendigung der Arbeit und vorübergehend noch nicht einmal an den Wochenenden im gemeinsamen Heim zusammenfinden kann, allein auf die besonderen beruflichen Umstände der Steuerpflichtigen zurückzuführen. Wenn es aber nachweislich aus beruflichen Gründen besonders wichtig ist, dass die Steuerpflichtige über mehrere Wochenenden an ihrem Arbeitsort ausharrt, kann dieser Umstand ebenfalls nicht unwesentlich sein.

Ist somit keiner der beiden Veranlassungsbeiträge unwesentlich, müssen die Aufwendungen vom Grundsatz her aufgeteilt werden⁴¹. Allerdings fehlt es für die umgekehrte Besuchsfahrt an sachgerechten, objektiven oder objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung. Die gemischt beruflichen-privaten Gründe für den Besuch des Ehegatten und des Kindes wirken sich auf die gesamte Dauer des Aufenthalts aus. Weder Entfernungskilometer noch Zeitanteile bieten einen Maßstab, der es ermöglichen würde, die jeweiligen Veranlassungsbeiträge größtmäßig zu erfassen und voneinander zu trennen; sie sind untrennbar miteinander verbunden. Jede Aufteilung, auch im Wege einer Schätzung, wäre willkürlich, d.h. sie könnte mit ebenso guten bzw. schlechten Argumenten durch eine andere Aufteilung ersetzt werden. In diesem Punkt unterscheidet sich die sog. umgekehrte Besuchsfahrt von den üblichen Reisekostenfällen, in denen wie in dem vom Großen Senat des BFH entschiedenen „Las-Vegas-Fall“ bestimmte Zeiträume (Tage oder Stunden) konkret einem beruflichen oder privaten Anlass zugeordnet werden können⁴².

Ein Abzug der Aufwendungen kommt daher auch nach der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH insgesamt nicht in Betracht⁴³. Für den Fall einer Auswärtstätigkeit⁴⁴ gilt das gleichermaßen und wohl auch dann, wenn zwei Arbeitnehmer mit jeweils eigenem Hausstand heiraten und jeder nach der Eheschließung in seiner Wohnung weiterlebt⁴⁵. Damit entspricht die grundsätzliche Entscheidung des BFH, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für einen Besuch des Ehegatten in den aufgezeigten Fällen nicht (mehr) als Werbungskosten zu berücksichtigen, zwar nicht in der Begründung, aber doch im Ergebnis den Vorgaben des Großen Senats zur Berücksichtigung von Reisekosten.

Beispiel

2. Beispiel (notwendige private Angelegenheiten):

Wie im 1. Beispielsfall fährt die Steuerpflichtige (nachweislich) auf Bitte oder Anweisung ihres Arbeitgebers an mehreren Wochenenden nicht nach Hause. Da wichtige private Dinge besprochen und Dokumente dringend von beiden Ehegatten unterschrieben werden müssen (z.B. Testament oder privater Darlehensvertrag zur Finanzierung des Hauses), sucht der Ehemann die Steuerpflichtige mit den Dokumenten an ihrem Beschäftigungsort auf.

In seinen beiden letzten Entscheidungen zur umgekehrten Familienheimfahrt hat der BFH die Möglichkeit angesprochen, dass „in besonders gelagerten Ausnahmefällen die Notwendigkeit, private Dinge durch einen Besuch des Ehepartners bei dem Steuerpflichtigen zu regeln, durch den dienstlichen Einsatz des Steuerpflichtigen an dessen auswärtiger Tätigkeitsstätte in einem solchen Maße beruflich veranlasst sein kann, dass private Veranlassungsbeiträge dahinter zurücktreten und die Fahrt des Ehepartners zum Steuerpflichtigen deshalb nicht als private Besuchsfahrt, sondern ausnahmsweise als beruflich veranlasst anzusehen ist“⁴⁶.

Gegenüber den „normalen“ Fällen (1. Beispiel) tritt also an die Stelle des allgemeinen Bedürfnisses nach Kontakt, Nähe und Austausch etc. eine besondere, ebenfalls in der Privatsphäre begründete Notwendigkeit für den Besuch des Ehegatten der Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort (hier: Gesprächs- und Klärungsbedarf und Unterschrift zum Testament oder Darlehensvertrag). Das bedeutet, dass der private Veranlassungsbeitrag eine zusätzliche Dringlichkeit und damit ein zusätzliches, also höheres Gewicht bekommt.

Ein privater Veranlassungsbeitrag tritt nach der Rechtsprechung des Großen Senats allerdings nur dann hinter einem beruflichen Veranlassungsbeitrag zurück, wenn er unbedeutend

39 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

40 Vgl. *Söhn*, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen in *Mellinghoff/Schön/Viskorf*, Steuerrecht im Rechtsstaat, FS für Spindler, Köln 2011, S. 795 (799 f.).

41 Vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

42 Vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684 f.) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann; BFH v. 21.4.19210 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687 (688 f.).

43 Vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann; BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324 (326 f.); BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II 2014, 372 (373); s. auch *Söhn*, Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für gemischt veranlasste Aufwendungen in *Kirchhof/Jakob/Beermann*, FS für Offerhaus, Köln 1999, S. 477 (485); *ders.*, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen – Zum Beschluss des Großen Senats des BFH; in: *Mellinghoff/Schön/Viskorf*, FS für Spindler, Köln 2011, S. 795 (801); *Pezzer*, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter?, DStR 2010, 93, (95).

44 Vgl. BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179 = FR 2016, 386.

45 S. aber BFH v. 18.9.1964 – VI 59/64 U, BStBl. III 1965, 25: Mehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt; ebenso *Neblung*, Besuchsaufwendungen an verschiedenen Orten berufstätiger Ehegatten ohne Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung, DStR 2007, 1237.

46 BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13, Rz. 14; BFH v. 22.10.2015 – VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179, Rz. 22 = FR 2016, 386.

ist⁴⁷. Ein höheres Gewicht des *privaten* Veranlassungsbeitrags kann aber nicht dazu führen, dass dieser qualitativ an Bedeutung verliert und zwar so sehr, dass er schließlich sogar als völlig unbedeutend hinter dem beruflichen Veranlassungsbeitrag zurücktritt. Das Gegenteil träfe allenfalls zu: Gewinnt der private Veranlassungsbeitrag immer mehr an Gewicht, wäre zu überlegen, ob nicht der *berufliche* Veranlassungsbeitrag so sehr an Bedeutung verliert, dass er vernachlässigt werden könnte. Allerdings spricht der Umstand, dass der Arbeitgeber in einem solchen Fall der Steuerpflichtigen gleichwohl keinen Dispens für eine Familienheimfahrt erteilt, dafür, dass auch in diesem Fall gewichtige berufliche Gründe für einen Verbleib am Beschäftigungsort vorliegen. Private und berufliche Veranlassungsbeiträge halten einander die Waage; sie sind also letztlich wie im 1. Beispielfall gleichermaßen nicht unbedeutend und dabei untrennbar miteinander verbunden.

Eine Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten ist damit m.E. entgegen den Überlegungen des VI. Senats des BFH auch in diesem Fall nach der Rechtsprechung des Großen Senats ausgeschlossen.

Beispiel

3. Beispiel (Konzert am Beschäftigungsort):

Die Steuerpflichtige fährt an einem Wochenende allein deshalb nicht nach Hause, weil sie von ihrem Ehemann Eintrittskarten für ein besonderes Konzert am Beschäftigungsort geschenkt bekommen hat. Der Ehemann fährt zu der Steuerpflichtigen und gemeinsam besuchen sie das Konzert.

In diesem Fall ist die Besuchsfahrt des Ehemannes ausschließlich privat veranlasst. Der Grund für die Fahrt ist der gemeinsame Konzertbesuch in München. Der Umstand, dass sich die Steuerpflichtige unter der Woche aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsort aufhält, ist für den Konzertbesuch am Wochenende ohne Bedeutung. Die Aufwendungen für die Fahrt des Ehemannes sind daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beispiel

4. Beispiel (krank am Beschäftigungsort):

Die Steuerpflichtige fährt an einem Wochenende nicht nach Hause, weil sie krank geworden ist. Der Ehemann fährt zu der Steuerpflichtigen und kümmert sich um sie.

Auch in diesem Fall fährt die Steuerpflichtige aus privaten Gründen nicht nach Hause (Krankheit). Allerdings liegt der Grund dafür, dass sie die Krankheit nicht einfach zu Hause im eigenen Bett auskurieren und sich dort von ihrem Ehemann versorgen lassen kann, in der beruflichen Tätigkeit am Beschäftigungsort, so dass man in diesem Fall auch eine berufliche Mitveranlassung bejahen könnte. Jedenfalls liegen dann aber wie im 1. und 2. Beispielfall wiederum untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen vor. Eine Berücksichtigung der Aufwendungen für die Besuchsfahrt als Werbungskosten kommt damit nach der Rechtsprechung des Großen Senats nicht in Betracht.

Beispiel

5. Beispiel (vergessene berufliche Unterlagen):

Die Steuerpflichtige hat das Wochenende zu Hause verbracht. Sie kehrt zu Beginn der Woche an ihren Beschäftigungsort zurück und stellt fest, dass sie wichtige berufliche Unterlagen und ihr dienstliches Laptop zu Hause vergessen hat; beides braucht sie dringend. Die Steuerpflichtige bucht einen Flug für ihren Ehemann; der setzt sich ins nächste Flugzeug, bringt Unterlagen und Laptop an den Beschäftigungsort und kehrt anschließend nach Hause zurück.

Der Flug des Ehemannes ist in diesem Fall ausschließlich beruflich veranlasst. Private Gründe für die Reise liegen nicht vor. Die Kosten des Fluges sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beispiel

6. Beispiel (das Angenehme mit dem Nützlichen verbinden):

Wie im 5. Beispielfall bringt der Ehemann die dringend benötigten Unterlagen und das Laptop an den Beschäftigungsort, nur fliegt er erst zwei Tage später nach Hause zurück, um sich die Stadt anzuschauen und um die Zeit nach Feierabend mit seiner Ehefrau zu verbringen.

Zu den beruflichen Gründen für die Besuchsreise treten hier also wiederum private Gründe hinzu. Da der berufliche Veranlassungsbeitrag als mehr oder weniger punktuell Ereignis (Übergabe von Unterlagen und Laptop) zeitlich gesehen praktisch keinen Raum einnimmt, handelt es sich bei den Flugkosten wie im Ausgangsfall um untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen. Allerdings hat der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung zur Aufteilung gemischt veranlasster Reisekosten auf die Möglichkeit einer abweichenden Gewichtung von Veranlassungsbeiträgen hingewiesen und ausgeführt, dass in Fällen, in denen der Steuerpflichtige z.B. aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers einen beruflichen Termin wahrnimmt, die Kosten der Hin- und Rückreise auch dann in vollem Umfang beruflich veranlasst sein könnten, wenn der Steuerpflichtige den beruflichen Pflichttermin mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbinde; dabei komme es nicht notwendig darauf an, ob der private Teil der Reise kürzer oder länger sei als der berufliche Teil⁴⁸.

So könnte man auch im 6. Beispielfall argumentieren, dass die Kosten für den Hin- und Rückflug des Ehemannes, wie das 5. Beispiel zeigt, ohnehin anfallen und sich durch den privat motivierten zweitägigen Aufenthalt des Ehemannes nicht erhöht haben. Diesem modifizierenden Ansatz des Großen Senats ist *Söhn* entgegengetreten: Auch wenn die Kosten für Hin- und Rückreise ohnehin anfallen und sich durch den privaten Aufenthalt nicht erhöhen, bleibe es doch dabei, dass die Reisekosten durch den privaten Aufenthalt keineswegs nur „unbe-

47 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

48 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684 f.) = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

deutend“ mitveranlasst seien; lediglich ganz kurzfristige Unterbrechungen bzw. Verlängerungen des Aufenthalts seien qualitativ unbedeutend⁴⁹.

Das ist letztlich zutreffend, auch wenn man im 6. Beispielsfall geneigt sein mag, auf der Grundlage der Rechtsprechung des Großen Senats einen Ausgleich zu suchen und die Aufwendungen für die Besuchsfahrt ganz oder doch zumindest teilweise zum Abzug zuzulassen. Gleichwohl bleibt es dabei, dass auch in diesem Fall berufliche und private Gründe für die Besuchsfahrt untrennbar miteinander verbunden sind. Ein Abzug der Aufwendungen muss also auch hier wiederum versagt bleiben.

4. Wertungswidersprüche

Ein Unbehagen bleibt bei diesen Ergebnissen zurück: Ist der Schluss, dass Aufwendungen, die sich mangels objektiver Aufteilungskriterien nicht trennen lassen, insgesamt nicht abgezogen werden dürfen⁵⁰, wirklich zwingend? Und auch wenn es zutrifft, dass jeder Versuch einer Aufteilung zwangsläufig zu willkürlichen Ergebnissen führt: Ist nicht die völlige Versagung jedweder Berücksichtigung solcher Aufwendungen mindestens ebenso willkürlich, und zwar einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen⁵¹? Jedenfalls in Fällen, in denen sich wie bei der umgekehrten Familienheimfahrt im 1. und 2. Beispiel (u.U. auch im 4. und 6. Beispiel) berufliche und private Veranlassungsbeiträge die Waage halten, ohne dass man – auch nicht im Wege einer wertenden Betrachtung – von einem Überwiegen des privaten oder des beruflichen Teils ausgehen kann, würde m.E. eine hälftige Teilung der Aufwendung zu einem „weniger willkürlichen“ Ergebnis führen und der festgestellten wesentlichen beruflichen Mitveranlassung eher gerecht werden als die vollständige Versagung des Werbungskostenabzugs.

Wenn man dem nicht folgen mag, wird man m.E. noch einmal prüfen müssen, ob Besuchsfahrten von Ehegatten, Lebenspartnern und Kindern nicht vielleicht doch in entsprechender Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG zu berücksichtigen sind, auch wenn der BFH dies bislang abgelehnt hat⁵². Die Besuchsfahrten unterscheiden sich in der Regel (Beispiele 1, 2, 4 und vielleicht auch 6) hinsichtlich der Gründe, die das „auslösende Moment“ im Sinne einer einkommensteuerrechtlichen Veranlassung bilden, nicht von der regulären Familienheimfahrt. Auch Aufwendungen für Fahrten des erwerbstätigen Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort nach Hause und zurück sind in gleicher Weise sowohl beruflich als auch privat veranlasst⁵³ und auch bei diesen ist eine Aufteilung nach sachgerechten, objektiven oder objektivierbaren Kriterien nicht möglich. Gleichwohl hat der Gesetzgeber für reguläre Familienheimfahrten mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG einen Berücksichtigungstatbestand geschaffen. Diese unterschiedliche Behandlung wäre nach dem Gebot der Folgerichtigkeit nur dann gerechtfertigt, wenn es hierfür einen sachlichen Grund gäbe. Ein solcher liegt aber tatsächlich nicht vor. Er lässt sich insbesondere auch nicht aus dem Sinn und Zweck des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG herleiten; denn wie es der BFH 1965 zutreffend formuliert hat: Da Familienheimfahrten in erster Linie den Arbeitnehmer mit seinen Angehörigen zusammenführen sollen, kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer seine Familie an seinem Wohnort oder an seinem Arbeitsort wiedersieht⁵⁴.

Letztlich wäre es natürlich zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber für eine Gleichbehandlung der beiden Fallgruppen sorgen würde. Im Bereich des sozialversicherungsrechtlichen Reisekostenrechts jedenfalls wird zwischen Familienheimfahrten und Besuchsfahrten von Angehörigen nicht unterschieden⁵⁵.

IV. Der Ansatz einer „zumutbaren Belastung“ für außergewöhnliche Belastungen und das subjektive Nettoprinzip

Während der letzten Jahre hat sich der BFH wiederholt mit den Regelungen zur außergewöhnlichen Belastung in § 33 EStG auseinandergesetzt⁵⁶ und sich dabei auch mit dem Ansatz der sog. zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG befasst⁵⁷. Unter anderem hatte der BFH den folgenden Fall zu entscheiden⁵⁸:

Die Kläger, ein verheiratetes Ehepaar, das zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurde, hatten für das Jahr 2008 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 647.587 € erklärt und Krankheitskosten, die nicht von der Krankenversicherung übernommen worden waren, i.H.v. insgesamt 1.249 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Das Finanzamt lehnte eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen ab.

-
- 49 *Söhn*, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen – Zum Beschluss des Großen Senats des BFH; in: Mellinghoff/Schön/Viskorf, FS für Spindler, Köln 2011, S. 795 (802); s. auch *Fischer*, Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, NWB 2010, 412 (420); *Schwenke*, Neuausrichtung der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit sog. gemischter Aufwendungen, FR 2011, 1051 (1054 f.).
- 50 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (684) = FR 2010, 225 m. Anm. *Kempermann*; *Söhn*, Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für gemischt veranlasste Aufwendungen in Kirchhof/Jakob/Beermann, FS für Offerhaus, Köln 1999, S. 477 (485).
- 51 So auch *J. Lang*, Einkommensteuer in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler, FS für P. Kirchhof, Heidelberg 2013, S. 1827 (1833).
- 52 Vgl. BFH v. 21.8.1974 – VI R 201/72, BStBl. II 1975, 64; BFH v. 12.7.2017 – VI R 42/15, BStBl. II 2018, 13.
- 53 Vgl. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534 (541); s. allg. zur gemischten Veranlassung von Wegekosten auch *Söhn*, Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für gemischt veranlasste Aufwendungen in Kirchhof/Jakob/Beermann, FS für Offerhaus, Köln 1999, S. 477 (479 ff.); *Offerhaus*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlassten und durch die Lebensführung veranlassten Aufwendungen, BB 1979, 667 (668).
- 54 BFH v. 3.11.1965 – VI 14/65 U, BStBl. III 1966, 75.
- 55 Vgl. § 73 Abs. 2 Satz 2 SGB IX: „Anstelle der Kosten für die Familienheimfahrten können für Fahrten von Angehörigen vom Wohnort zum Aufenthaltsort der Leistungsempfänger und zurück Reisekosten übernommen werden“; s. auch § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB III und § 43 Abs. 3 SGB VII.
- 56 S. u.a. BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800 = FR 2016, 88 und BFH v. 17.12.2015 – VI R 7/14, FR 2016, 587 = DStR 2016, 794 (Zivilprozesskosten); BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988 (Scheidungskosten) = FR 2017, 1109 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 12.7.2017 – VI R 36/15, BStBl. II 2017, 979 (abweichenden Steuerfestsetzung); BFH v. 5.10.2017 – VI R 47/15, DStR 2018, 63 (künstliche Befruchtung in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft).
- 57 BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151; BFH v. 2.9.2015 – VI R 33/13, n.v.; BFH v. 1.6.2016 – X R 43/14, BStBl. II 2017, 55 = FR 2017, 158; BFH v. 29.9.2016 – III R 62/13, BStBl. II 2017, 259; BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684.
- 58 BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151.

1. Die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), wird gem. § 33 Abs. 1 EStG auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Die Höhe der zumutbaren Belastung ist in § 33 Abs. 3 EStG geregelt. Sie wird ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte in drei Stufen (bis 15.340 €, bis 51.130 € und über 51.130 €) nach einem bestimmten Prozentsatz (zwischen 1 % und 7 %) abhängig von Familienstand und Kinderzahl bemessen.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung führen Krankheitskosten in der Regel immer zu Aufwendungen, die i.S.d. § 33 EStG aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig anfallen, ohne Rücksicht auf Art und Ursache der Erkrankung⁵⁹; denn auf die Wiederherstellung der Gesundheit kann regelmäßig nicht verzichtet werden⁶⁰. Bei den sog. typischen und unmittelbaren Krankheitskosten wird letztlich deren Außergewöhnlichkeit unwiderleglich vermutet und die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen weder dem Grunde noch der Höhe nach, also im Hinblick auf ihre Notwendigkeit und Angemessenheit, geprüft⁶¹. Auf diese Weise soll ein unzumutbares Eindringen in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen vermieden werden⁶². Im Beispielsfall waren daher die krankheitsbedingten Aufwendungen dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen⁶³.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 647.587 € beträgt allerdings die zumutbare Belastung für zusammenveranlagte Eheleute 6 % dieses Betrags (§ 33 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG), nach bisherige Berechnung also rund 38.855 € (und nach der neuen Berechnungsmethode des BFH rund 38.190 €⁶⁴). Da die geltend gemachten Aufwendungen deutlich unter der zumutbaren Belastung lagen, kam demnach ein Ansatz nicht in Betracht.

2. Beschränkung durch das sozialhilferechtliche Existenzminimum

Dem Einwand der Kläger, aus verfassungsrechtlichen Gründen müssten die Aufwendungen gleichwohl berücksichtigt werden⁶⁵, ist der BFH nicht gefolgt. In den Entscheidungsgründen heißt es: Ziel des § 33 EStG sei es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entzögen. Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung, ob eine einkommensteuerrechtliche Regelung Aufwendungen des Steuerpflichtigen aus dem Bereich der privaten Lebensführung hinreichend berücksichtige, sei nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG⁶⁶ das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums, das aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG abzuleiten sei. Danach habe der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötige. Das umfasse auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Kran-

ken- und Pflegeversorgung. Dem Grundgedanken der Subsidiarität, wonach Eigenversorgung Vorrang vor staatlicher Fürsorge habe, entspreche es allerdings, dass sich die Bemessung des einkommensteuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau richte. Die hier streitigen Aufwendungen seien nicht Teil des sozialhilferechtlichen Versorgungsniveaus gewesen; auch Sozialhilfeempfänger müssten seit 2004 nach den einschlägigen sozialrechtlichen Bestimmungen entsprechende Zuzahlungen leisten⁶⁷.

Der BFH stützt sich mit seinen Ausführungen auf einen Beschluss des BVerfG vom 13.2.2008 zur Berücksichtigung von privaten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben⁶⁸. In diesem Beschluss hat das BVerfG ausgeführt, bei der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversorgung sei *streng* auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen, und sich seinerseits insoweit auf einen eigenen Beschluss vom 10.11.1998⁶⁹ berufen⁷⁰.

Söhn hat sich mit der Entscheidung vom 13.2.2008 in seinem Festschriftbeitrag für *Joachim Lang* über die Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben (§ 10 EStG) befasst und festgestellt, dass das BVerfG eine tragfähige Begründung für die aufgezeigte Beschränkung schuldig geblieben sei⁷¹; denn in dem angeführten Beschluss vom 10.11.1998 heiße

59 Vgl. BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684, Rz. 11 m.w.N.

60 Vgl. *Jakob/Jüptner*, Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen, StuW 1983, 206 (213); s. auch *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 33 Rz. 90; einschränkend für den Fall einer grobfahrlässig herbeigeführten Krankheit: *Arndt* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 33 Rz. C 19 ff.

61 Vgl. BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684, Rz. 11; BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151, Rz. 11 m.w.N.

62 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – VI R 68/14, BStBl. II 2015, 803, Rz. 11 m.w.N.; s. auch *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 33 Rz. 90 m.w.N.

63 BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151 (152).

64 Vgl. BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684 (686, m.w.N.), mit Anm. *Loschelder* NJW 2017, 1504.

65 Die Kläger beriefen sich auf die Rechtsprechung des BVerfG, derzufolge Krankenversicherungsbeiträge Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums seien (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125), und meinten, dass dies jedenfalls auch für Praxis- und Rezeptgebühren gelten müsse (s. BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151 Rz. 2).

66 Vgl. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = FR 1990, 449 – jeweils m.w.N.

67 BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151 Rz. 15 ff. – *Bareis* hat in diesem Zusammenhang noch einmal die Frage aufgeworfen, ob das Existenzminimum auch höheren Einkommen als Abzugsposten vom Einkommen gewährt werden müsse; s. *Bareis*, § 33 Abs. 3 EStG – eine verfassungswidrige Zumutung?, DStR 2017, 823; s. dazu bereits *Söhn*, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle, FS für Klein, Köln 1994, S. 421 (427 f.); ferner *ders.*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, FinanzArchiv 1988, 154 (167 f.).

68 BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125.

69 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (259) = FR 1999, 139.

70 BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (156 f.).

71 *Söhn*, Vorsorgeaufwendungen und einkommensteuerliches Existenzminimum in *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, FS für J. Lang, Köln 2010, S. 549 (553 ff.).

es lediglich: Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum dürfe „den Betrag, den der Staat einem Bedürftigen im Rahmen staatlicher Fürsorge“ gewähre, „jedenfalls nicht unterschreiten“. *Söhn* führt dazu aus, das sei richtig, stütze jedoch nicht die in dem Beschluss vom 13.2.2008 getroffene Feststellung, dass bei Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversorgung *streng* auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau abzustellen sei. In seinem Beschluss vom 10.11.1998 habe das BVerfG das sozialhilferechtliche Existenzminimum nur – und zu Recht – als *Untergrenze* des einkommensteuerrechtlichen Existenzminimums definiert. Noch deutlicher gehe dies aus dem Tenor dieser Entscheidung hervor, wenn es dort heiße, das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum bilde „die Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden“ dürfe. Überspitzt formuliert könne man festhalten, dass das BVerfG Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversorgung nur deshalb dem einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimum zugeordnet habe, um eine offensichtlich erwünschte generelle Beschränkung des abzugsfähigen Aufwands auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau zu erreichen. Eine solche Zuordnung sei sicherlich möglich, die Folgerung hieraus – Orientierung am sozialhilferechtlichen Leistungsniveau – werde aber letztlich nur behauptet⁷².

3. Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit

Die Kritik *Söhns* ist nach wie vor zutreffend. Zwischen den Beschlüssen des BVerfG vom 10.11.1998 und vom 13.2.2008 klafft eine Begründungslücke. In einem Beschluss vom 4.12.2002 hatte das BVerfG noch ausdrücklich festgestellt, wie weit über den Schutz des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensmindernd zu berücksichtigen seien, sei verfassungsgerichtlich bislang noch nicht abschließend geklärt⁷³.

Gleichwohl beruft sich der BFH in ständiger Rechtsprechung auf die Entscheidung des BVerfG vom 13.2.2008, um eine Beschränkung der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung zwangsläufiger privater Aufwendungen auf das im Sozialhilferecht niedergelegte Leistungsniveau zu rechtfertigen, und zwar nicht nur in Bezug auf Sonderausgaben, sondern auch für den Bereich der außergewöhnlichen Belastungen⁷⁴. Die Fixierung auf das sozialhilferechtliche Leistungsniveau verdeckt aber m.E. die eigentliche Problematik, die in der verminderten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und in dem Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit begründet ist: Ein Steuerpflichtiger, der mit seinen Einkünften Krankheitskosten bestreiten muss, ist weniger leistungsfähig als ein Steuerpflichtiger, der bei gleich hohen Einkünften nicht mit Krankheitskosten belastet ist. Auf das sozialhilferechtliche Leistungsniveau kommt es insoweit nicht an. Dazu das folgende Beispiel:

Drei (ledige) Steuerpflichtige werden für das Jahr 2017 zur Einkommensteuer herangezogen. A hat Einkünfte i.H.v. 85.000 € gehabt, die ihm auch tatsächlich in dieser Höhe zur Verfügung gestanden haben. B hat Einkünfte i.H.v. 80.000 € gehabt, die ihm ebenfalls tatsächlich in dieser Höhe zur Verfügung gestanden haben. C schließlich hat (wie A) Einkünfte i.H.v. 85.000 € gehabt, musste aber davon Krankheitskosten i.H.v. 5.000 € bestreiten.

Im Fall von C beträgt die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG 5.950 € (nach bisheriger Berechnung) bzw. 5.285,30 € (nach der geänderten BFH-Rechtsprechung)⁷⁵. Die Krankheitskosten i.H.v. 5.000 € werden daher bei der Bemessung der Einkommensteuer nicht berücksichtigt. Das verfügbare (disponible) Einkommen des C beläuft sich tatsächlich auf 80.000 €. Er ist ebenso bzw. *nur* so leistungsfähig wie B. Dieser hat für das Jahr 2017 Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag i.H.v. 26.505,82 € zu entrichten. Wegen des Ansatzes einer zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG wird C aber ebenso besteuert wie A, dem die vollen 85.000 € zur Verfügung gestanden haben. Für beide betragen Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2017 28.721,32 €. Das ist eine Differenz von 2.215,50 €, die C bei *gleicher* Leistungsfähigkeit und *gleichem* Familienstand mehr zahlt als B.

Eine solche Besteuerung ist nicht leistungsfähigkeitskonform. Wenn es aber in den Entscheidungen des BVerfG immer wieder heißt, im Interesse einer verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit müsse der Gesetzgeber darauf abzielen, Steuerpflichtige bei *gleicher* Leistungsfähigkeit *gleich* zu besteuern⁷⁶, dann verletzt der Ansatz einer zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit⁷⁷. Das gilt unabhängig von der Höhe der Einkünfte und der Höhe der krankheitsbedingten Aufwendungen, also auch bei Einkünften von – wie im Ausgangsfall – 647.587 € und Krankheitskosten von nur 1.249 €. Das Argument, geringfügige Aufwendungen würden gerade die Bezieher höherer Einkommen nicht in ihrer Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, soweit ein verfügbares Einkommen verbleibe, das über dem Regelsatz für das Existenzminimum liege⁷⁸, blendet den Gesichtspunkt horizontaler Steuergerechtigkeit aus.

72 S. auch *Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, Finanzarchiv 1988, 154 (168 f.).

73 BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48).

74 Vgl. beispielsweise BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, Rz. 36 = FR 2017, 1109 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 1.6.2016 – X R 43/14, BStBl. II 2017, 55, Rz. 35 = FR 2017, 158; BFH v. 9.9.2015 – X R 5/13, BStBl. II 2015, 1043, Rz. 17 f.; s. auch *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240 (251).

75 BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684 (686, m.w.N.), mit Anm. *Loschelder* NJW 2017, 1504.

76 Vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 (805); und BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731, m.w.N.

77 So bereits – wenn auch etwas apodiktisch – *Tipke*, Zur Einkommensteuer, StuW 1974, 340 (347 mit Fn. 49); *ders.*, Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980, 281 (290); s. auch *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 617 f.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Bd. II, S. 830 f.; *Arndt* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. D 1; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 720; *Karrenbrock/Petrak*, Erfassung von Krankheitsaufwendungen (der Basisversorgung) nur oberhalb einer zumutbaren Belastung gem. § 33 EStG?, DStR 2011, 552; *H. Haupt*, Die außergewöhnliche Belastung in der Krise, DStR 2010, 960; – a.A.: *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 33 Rz. 216; *Heger* in Blümich, EStG, § 33 Rz. 134; *Stöcker* in Lademann, EStG, § 33 Rz. 257; *Steger*, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht, Baden-Baden 2008, S. 190 ff.; jedenfalls in Bezug auf Krankheitskosten auch *Mellinghoff* in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 33 Rz. 48; ebenfalls noch a.A.: *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 33 Rz. 5 und 70; *ders.* NJW 2017, 1504.

78 BFH v. 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl. II 2008, 16 (22) = FR 2006, 518.

Der weitere mögliche Einwand, dem Gesetzgeber stehe grundsätzlich die Befugnis zu, im steuerlichen Massenverfahren auf Basis der Vielzahl von Einzelfällen eine typisierende Regelung zu treffen⁷⁹, kann den Ansatz einer zumutbaren Belastung m.E. ebenfalls nicht rechtfertigen. Das folgt bereits aus dem Regelungsgefüge der Bestimmungen zum subjektiven Nettoprinzip und der besonderen Funktion, die der außergewöhnlichen Belastung innerhalb dieses Gefüges zukommt. Denn während der „normale“, typische Lebensaufwand durch den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG), den sog. Familienleistungsausgleich (§§ 31, 32 EStG) und durch den Abzug von Sonderausgaben (§ 10 EStG) berücksichtigt wird, sollen mit der außergewöhnlichen Belastung nach § 33 EStG gerade solche darüber hinausgehenden zwangsläufigen und existenziell notwendigen privaten Aufwendungen erfasst werden, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer Typisierung entziehen⁸⁰. Es ist aber schlicht unmöglich, Aufwendungen, die sich ihrem Wesen nach einer Typisierung entziehen, einer typisierenden Abzugsbeschränkung zu unterwerfen, weil es – zwingend – an einem sachgerechten Typisierungskriterium fehlt.

Letztlich ist dieser Widerspruch historisch bedingt und auf die ursprüngliche Bedeutung der zumutbaren Belastung zurück-

zuführen, die eine in das Ermessen der Finanzbehörden gestellte Billigkeitsregelung war und tatbestandlich eine wesentliche Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen voraussetzte; ob das der Fall war, wurde mithilfe sog. Sonderbelastungsmindestgrenzen festgestellt⁸¹. Den Charakter einer Billigkeitsregelung hat § 33 EStG längst verloren und auch das Tatbestandsmerkmal einer wesentlichen Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit gibt es nicht mehr. Daher sollte der Gesetzgeber auch den Ansatz einer zumutbaren Belastung, die als Fremdkörper geblieben ist, aufgeben.

Allerdings hat das BVerfG 1987 die Verfassungsmäßigkeit von § 33 Abs. 3 EStG bestätigt⁸² und weitere Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen⁸³. Der BFH hat mit einer weiteren Entscheidung zu § 33 Abs. 3 EStG eine neue, für den Steuerpflichtigen etwas günstigere Berechnungsmethode eingeführt und damit gleichzeitig an der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Regelung festgehalten⁸⁴. Das BMF scheint diesen modifizierten Ansatz akzeptiert zu haben⁸⁵. Man wird also im Zweifel nicht davon ausgehen dürfen, dass sich grundsätzlich am Ansatz einer zumutbaren Belastung auf absehbare Zeit etwas ändern wird.

79 Vgl. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (165).

80 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH v. 18.6.2015 – VI R 31/14, BStBl. II 2016, 40 = FR 2016, 429 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 15.1.2015 – VI R 85/13, BStBl. II 2015, 586 = FR 2016, 91.

81 S. dazu ausführlich *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 33 Rz. 215 f.

82 BVerfG v. 29.10.1987 – 1 BvR 672/87, HFR 1989, 152.

83 So etwa im Ausgangsfall BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151, s. BVerfG v. 23.11.2016 – 2 BvR 180/16, nicht veröffentlicht; ebenso: BVerfG v. 14.3.1997 – 2 BvR 861/92, nicht veröffentlicht.

84 BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684, Rz. 13; ebenso: BFH v. 4.10.2017 – VI R 22/16, BStBl. II 2018, 179, Rz. 21 = FR 2018, 92; BFH v. 29.8.2017 – VIII R 33/15, BStBl. II 2018, 69, Rz. 39; BFH v. 23.8.2017 – X R 33/15, BStBl. II 2018, 62, Rz. 45 ff.; BFH v. 27.7.2017 – III R 1/09, BStBl. II 2018, 96, Rz. 58.

85 S. Bundesfinanzministerium, Stellungnahme vom 1.6.2017 (unter: www.bundesfinanzministerium.de – Themen, Steuern, Steuerarten, Einkommensteuer).

Prof. Dr. Joachim Schmitt, Bonn*

Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft

Inhaltsübersicht

- I. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
- II. Grundsatz der Individualbesteuerung
- III. Verschmelzung einer Tochterkapitalgesellschaft auf ihre Mutterpersonengesellschaft
 1. Überblick
 2. Ermittlung des Übernahmeergebnisses
 - a) Fingierte Ausschüttung der offenen Rücklagen des übertragenden Rechtsträgers
 - b) Ermittlung des Übernahmeergebnisses erster Stufe, § 4 Abs. 4 UmwStG
 - c) Übernahmeergebnisses zweiter Stufe, § 4 Abs. 5 UmwStG
 - d) Übernahmeverlust
- IV. Ergebnis

Das deutsche Ertragsteuerrecht ist im Grundsatz systematisch aufgebaut und beinhaltet unterschiedliche Prinzipien. Dazu gehören die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das objektive Nettoprinzip und der Grundsatz der Individualbesteuerung. Umwandlungsmaßnahmen können dazu führen, dass diese Grundsätze zum Vor- oder Nachteil des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden. Es stellt sich die Frage ob und wie sich dies rechtfertigen lässt.

In principle, income tax law in Germany is structured systematically, employing various standards. These include taxation based on the ability to pay, the objective net principle and the principle of individual taxation. Reorganizational measures may result in restricting these principles to the advantage or disadvantage of the taxpayer. The question is whether – and how – this can be justified.

I. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist als „Fundamentalprinzip“ der Einkommensbesteuerung nicht nur durch den Gesetzgeber¹, sondern auch durch die Rechtsprechung sowohl des BVerfG² als auch des BFH³ und in der Literatur⁴ allgemein anerkannt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht den aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten⁵ Grundsatz der Steuergerechtigkeit, und zwar in der Form, dass die Steuerlast auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirt-

schaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden muss. Unter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist dabei die Fähigkeit zu verstehen, Steuerzahlungen aus dem Einkommen oder Gewinn erbringen zu können.⁶

Fraglich ist, ob der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch für die Besteuerung von juristischen Personen gilt. Das ökonomische Schrifttum verneint dieses zum Teil; nur eine natürliche Person verfüge über steuerliche Leistungsfähigkeit⁷. Dem ist mit der herrschenden Meinung in der steuerrechtlichen Literatur⁸ und der Rechtsprechung⁹ zu widersprechen.

* Prof. Dr. Joachim Schmitt ist Partner bei Flick Gocke Schaumburg und außerplanmäßiger Professor an der Universität Passau.

1 Vgl. BT-Drucks. 7/1410, 211 f.; BT-Drucks. 10/2884, 95 f.; BT-Drucks. 14/2683, 133 f.

2 Ständige Rechtsprechung, vgl. nur BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BVerfGE 41, 1; BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 319; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; BVerfG vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731.

3 Vgl. BFH v. 6.7.1973 – VI R 253/69, BStBl. II 1973, 754; BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 152; BFH v. 12.12.1990 – I R 43/89, BStBl. II 1991, 427 = FR 1991, 277; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 = FR 1999, 1173 m. Anm. Fischer; BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, FR 2016, 416 = DStR 2016, 301.

4 Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1993, S. 6 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Steuerrechtlichkeitsfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechte Systeme, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 492 ff.; Kirchhof in FS Lang, 2010, S. 451 ff.; Kirchhof, StuW 1985, 319; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1991, S. 97 ff.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 40 ff.; Vogel, DStZ/A 1975, 409 sowie dem Beschluss des 57. DJT, Verhandlung des 57. DJT (1998) II, S. N 211; kritisch insoweit Kruse in FS Friauf, 1996, S. 492 ff.

5 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 = FR 1984, 340; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731.

6 Vgl. statt vieler Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Steuerrechtlichkeitsfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechte Systeme, Band II 2. Aufl., Köln 2003, S. 1173; Sieker, DStJG 25 (2002), 145.

7 Vgl. Siegel/Bareis/Herzig/Schneider/Wagner, BB 2000, 169.

8 Friauf, StuW 1973, 97; Hey, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, 219 ff.; Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. KStG Rz. 51;

Die juristische Person hat eine eigene, zurechenbare objektive Leistungsfähigkeit¹⁰. Sie ist zivilrechtlich verselbständigt und nimmt als eigenständiges Rechtssubjekt am Marktgeschehen teil. Der durch die juristische Person erzielte Gewinn mehr ihr Vermögen und damit ihre Leistungsfähigkeit. Ihre Gesellschafter haben erst nach einem zu fassenden Ergebnisverwendungsbeschluss einen Auszahlungsanspruch in Form eines nicht mehr entziehbaren Gläubigerrechts, der dann bzw. bei tatsächlicher Ausschüttung bei den Anteilseignern erfasst wird. Die juristische Person kann aus ihrem Einkommen Steuerleistungen erbringen und besitzt damit eine eigene objektive Leistungsfähigkeit. Die steuerliche Belastung dieser sich aus der zivilrechtlich vorstrukturierten Realität ergebenden eigenen Leistungsfähigkeit hat mit der vielbeschworenen Einheit der Rechtsordnung nichts zu tun, sie ist ein Gebot der gleichheitsgerechten und rechtsformneutralen Besteuerung. Nach Art. 19 Abs. 3 GG können juristische Personen des Privatrechts sowie andere Personenvereinigungen Grundrechtsträger sein. Der Gleichheitsgrundsatz findet aber nicht nur im Verhältnis dieser Körperschaften untereinander, sondern auch gegenüber natürlichen Personen Anwendung. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss daher gem. Art. 19 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG auch für Körperschaften gelten, da diese aufgrund ihrer Selbständigkeit ebenso wie eine natürliche Personen eine objektive Leistungsfähigkeit besitzen. Für eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist nur maßgebend, welche Leistungsfähigkeit ein Steuersubjekt hat, nicht aber dessen Rechtsform. Dieser Auffassung folgt auch der Gesetzgeber. In der amtlichen Begründung zum Steuersenkungsgesetz führt er aus: „Eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist nur dann gewährleistet, wenn die Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensformen lediglich dadurch bedingt sind, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform anders ist.“¹¹

Das objektive Leistungsfähigkeitsprinzip („objektives Nettoprinzip“) besagt, dass das Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes eine Nettogröße darstellt, nämlich den Saldo aus Vermögensmehrung und Minderung, aus Einnahmen und Ausgaben, d.h. das Reineinkommen, welches eine Person aus einer Einkunftsquelle bezieht¹². Das Nettoprinzip verlangt daher insbesondere die Abzugsfähigkeit betrieblich und beruflich veranlasster Aufwendungen, sog. Erwerbsaufwendungen, denn die Fähigkeit, Steuern zu zahlen, wird durch Aufwendungen eingeschränkt, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Erzielung von Erwerbseinnahmen erwachsen. Der BFH¹³ hat in einer Vielzahl von Entscheidungen den systemprägenden Charakter des objektiven Nettoprinzips betont. Dem folgt auch die ganz herrschende Meinung im Schrifttum¹⁴ und weist darauf hin, dass das Nettoprinzip zu den identitätskonstituierenden Merkmalen des Ertragsteuerrechts gehört. Als solches stehe es nicht zur Disposition des Gesetzgebers.¹⁵

Das BVerfG hat bisher nicht endgültig entschieden, inwieweit das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich zwingend ist. So heißt es in seinem Urteil vom 2.10.1969¹⁶, es könne offen bleiben, ob dem „geltenden Einkommensteuerrecht eine solche Sachgesetzlichkeit der Nettobesteuerung innewohnt. Auch wenn dies zuträfe, könne der Gesetzgeber von diesem Prinzip abweichen, sofern er hierfür sachlich einleuchtende Gründe

hätte“. In seiner Entscheidung vom 23.1.1990¹⁷ zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldbußen argumentiert das Gericht im Grundsatz ebenso, erkennt zwar an, dass „dieses sog. Prinzip der Nettobesteuerung (...) in § 4 Abs. 1 und 4 EStG ausdrücklich niedergelegt“ ist, lässt jedoch erneut offen, „ob dieses Prin-

Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 16 ff.; *Seiler*, DStJG 34 (2011), 61; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 ff.; *Jachmann*, DStJG 25 (2002), 195 ff.; *Lang*, DStJG 24 (2001), 49; *Pezzer*, DStJG 23 (2002), 37 ff.; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87 ff.; *Sieker*, DStJG 25 (2002), 145 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 51; *Lang*, DStJG 24 (2001), 49 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Steuerrechtfer-tigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechte Systeme, Band II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1163 ff.; *Vogt*, Neutralität und Leistungsfähigkeit, S. 62; ebenso die Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 = FR 1999, 586 m. Anm. *Wendt*; einschränkend *Palm* in *Leitgedanken des Rechts*, Band II, S. 1702.

9 Vgl. nur BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141.

10 Vgl. nur BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141 = „Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (...). Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens. Dies folgt auch aus § 8 Abs. 1 KStG, demzufolge sich das Einkommen und die Einkommensermittlung nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts bestimmen (vgl. *Heger*, a.a.O., S. 118). Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) der Besteuerung. Deshalb sind Betriebsausgaben grundsätzlich steuerlich abziehbar (vgl. BVerfGE 107, 27 [47] sowie [...]). So hat auch das BVerfG bereits entschieden, dass die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern einen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz ausreichenden Differenzierungsgrund für eine gesonderte steuerliche Behandlung der Kapitalgesellschaft liefern kann (vgl. BVerfGE 116, 164 [198 f.] zu § 32c EStG). Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf. Das Steuerrecht nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (vgl. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist (vgl. BVerfGE 116, 164 [198 f.]“). Der Eigenart der Körperschaftsteuer widerspricht allein das subjektive Nettoprinzip, da einer Körperschaft weder ein Existenzminimum noch eine Privatsphäre zugestanden werden kann, so zu Recht *Seiler*, DStJG 34 (2011), 61.

11 BT-Drucks. 14/2683, 133 f.

12 Vgl. statt aller *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8 Rz. 54; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = FR 1999, 254.

13 BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 = FR 1984, 177; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 = FR 1995, 268 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 3.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 = FR 1999, 1173 m. Anm. *Fischer*; BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348 = FR 2010, 389; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 = FR 2013, 213 m. Anm. *Hallerbach*; BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046 = FR 2016, 71 m. Anm. *Nöcker*; BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, FR 2016, 416 = DStR 2016, 301; BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 667 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875.

14 *Friauf*, StuW 1973, 97; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2 Rz. A 127; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8 Rz. 55; *Klein*, DStZ 1995, 630; *Lang*, StuW 1985, 16; *Ruppe*, DStJG 3 (1980), 103; *Schön*, FR 2001, 381; *Söhn*, DStJG 3 (1980), 18; *Wolff-Diepenbrock*, DStZ 1999, 717; *Jachmann*, Beihefter zu DStR 34/2009, 129; *Lang*, StuW 2007, 3.

15 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8 Rz. 55; *Lehner*, DStR 2009, 185.

16 BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58.

17 BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228.

zip verfassungsrechtlich vorgeschrieben ist“. Eine weitergehende verfassungsrechtliche Verfestigung des objektiven Nettoprinzips durch das BVerfG findet sich erst in einigen jüngeren Entscheidungen, z.B. in den vom 11.11.1998¹⁸ und vom 7.12.1999¹⁹: „Der Einkommensteuer liegt das sog. Nettoprinzip zugrunde, nachdem nur das Nettoeinkommen – die Erwerbseinnahmen abzgl. der Erwerbsaufwendungen und der existenzsichernden Aufwendungen – besteuert wird, Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit sind steuerlich absetzbar (...)“.

Insgesamt geht das BVerfG auch heute²⁰ noch davon aus, dass es sich bei dem objektiven Nettoprinzip nicht um einen unmittelbaren Rechtssatz des Verfassungsrechts, sondern um eine positivistische Grundentscheidung des Gesetzgebers handelt. Im Urteil des Ersten Senats vom 12.10.2010 heißt es: „Das BVerfG hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl.) Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen allerdings eines besonderen sachlich rechtfertigten Grundes (vgl.)“²¹. Diese Sichtweise des BVerfG könnte damit zusammenhängen, dass noch in der Weimarer Reichsverfassung das Leistungsfähigkeitsprinzip ausdrücklich kodifiziert worden war und eine entsprechende Regelung in das Grundgesetz nicht aufgenommen wurde. Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung lautete: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“²²

Während aber das BVerfG in früheren Entscheidungen dem Gesetzgeber nicht zur „Systemgerechtigkeit“ verpflichtet hatte und Abweichungen von selbst gewählten Leitlinien unterhalb der Willkürgrenze nicht beanstandete, verpflichtet das Gericht in seiner jüngeren Rechtsprechung gerade im Steuerrecht den Gesetzgeber zur folgerichtigen Durchführung seiner gesetzlichen Grundaussagen²³. Zwar gibt es nach Auffassung des BVerfG für die Auswahl des Steuergegenstandes keine Beschränkung für den Gesetzgeber. Hat der Gesetzgeber jedoch in Ausübung seines weiten Entscheidungsspielraums den Steuergegenstand ausgewählt, so hat er die Entscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen²⁴. Das Einkommensteuergesetz genügt dem Gebot der Gleichbehandlung der Einkunftsarten i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich insoweit, als es für alle Einkunftsarten den Ausgleich und Abzug von Verlusten vorsieht²⁵. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes, und entsprechendes gilt auch für das Körperschaftsteuergesetz, bildet die Summe der in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkommensarten die Ausgangsgröße der Steuerbemessung. Dabei werden zunächst die Einkünfte aus den einzelnen Einkommensarten ermittelt und sodann in der Summe der Einkünfte zusammengefasst. Nach § 2 Abs. 2 EStG sind Einkünfte entweder der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Die Abzugsfähigkeit der beruflich bedingten Ausgaben ist Voraussetzung dafür, dass nur der individuelle Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit erfasst und besteuert wird. Eine Abweichung von dieser selbst gesetzten Grundsatzentscheidung stellt eine Systemwidrigkeit dar, die grundsätzlich einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz indiziert.²⁶ Das BVerfG betont aber auch²⁷, dass eine

Durchbrechung dieses Prinzips bei Vorliegen wichtiger sachlicher Gründe gerechtfertigt sein kann. Zulässig sind insoweit insbesondere pauschalierende, generalisierende und typisierende Regelungen zur Gewährleistung rechtsstaatlicher Effizienz²⁸, wenn sie einer möglichst weiten, die große Masse realitätsgerecht abbildenden Bandbreite entsprechen.²⁹ Im Beschluss des 1. Senats vom 12.10.2010³⁰ heißt es insoweit: „Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (vgl. BVerfGE 120, 1 [30]; 122, 210 [231 ff.]; zuletzt BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804 m. Anm. *Greite* = DStR 2010, 1563 [1565]). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 [292]; 117, 1 [31] sowie 96, 1 [6]; 99, 280 [290]; 105, 73 [127]; 116, 164 [182 f.]; 120, 1 [30]). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich rea-

18 BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = FR 1999, 254.

19 BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 = FR 2000, 48.

20 Vgl. zuletzt BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141.

21 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141.

22 Der Reichsfinanzhof legte im Urteil vom 15.1.1931 (VI A 2253/30, RFHE 27, 321) diese Vorschrift dahingehend aus, dass sie lediglich eine Richtlinie für den Steuergesetzgeber enthalte, ein offensichtlicher Verstoß gegen Art 134 WRV führe aber nicht zur Nichtigkeit der Steuernorm. Vgl. dazu auch *Hensel*, Steuerrecht, 1933, S. 33.

23 Vgl. dazu *Kirchhof*, StuW 2000, 316; *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat 2000, S. 44 ff., 80 ff. m.w.N.; *Birk*, DStR 2009, 881.

24 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151; BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132; BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = FR 1998, 1028 m. Anm. *Luttermann*; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, FR 1991, 375 m. Anm. *Felix* = BVerfGE 84, 239, BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; ausführlicher dazu *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3, S. 8 ff.

25 BVerfGE v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = FR 1998, 1028 m. Anm. *Luttermann*.

26 BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

27 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228.

28 BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534; *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 453 ff.

29 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, FR 2010, 1141 = BVerfGE 127, 224; BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 = FR 1997, 571.

30 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141.

litätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 [150]; 112, 268 [280 f.]; 117, 1 [31]; 120, 1 [30]).“

II. Grundsatz der Individualbesteuerung

Für das Einkommensteuerrecht wie für das Körperschaftsteuerrecht gilt grundsätzlich das Prinzip der Individualbesteuerung.³¹ Danach hat jedes Steuersubjekt das durch seine Tätigkeit und den Einsatz von Kapital erzielte Einkommen in eigener Person zu versteuern. Jedes Steuersubjekt ist aus einkommen- und körperschaftsteuerlicher Sicht gesondert zu betrachten, seine Einkünfte sind von den Einkünften anderer Steuersubjekte zu trennen.³² Der Grundsatz der Individualbesteuerung konkretisiert damit das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem der Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit in Form des Einkommens und die Steuerbelastung, ausgedrückt durch den Steuertarif, für das einzelne Steuersubjekt als Träger der steuerlichen Leistungsfähigkeit bestimmt wird.³³ Der Grundsatz der Individualbesteuerung stellt damit ein „hintergründiges Prinzip“³⁴ dar, welches am Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Einzelfall zu messen und ggf. zu modifizieren ist.³⁵

Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht insbesondere durch zwingende Buchwertverknüpfungen eine interpersonale Übertragung stiller Reserven. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird somit dann tangiert, wenn stille Reserven bereits als solche die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erhöhen, dem Grunde nach damit Einkommen darstellen und folglich einer Subjektbindung unterliegen.

Nach dem Realisationsprinzip dürfen Gewinne im Jahresabschluss erst berücksichtigt werden, wenn sie am Stichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. HB HGB). Im ersten Reichseinkommensteuergesetz vom 29.3.1920³⁶ war das Realisationsprinzip nicht Bestandteil der Gewinnermittlung für die Steuerbilanz, so dass nach der damaligen Gesetzeslage bereits nicht realisierte Gewinne besteuert wurden. Dieses änderte sich erst durch die Gesetzesnovelle vom 24.3.1921³⁷, und zwar vor dem Hintergrund der damaligen hohen Inflationsraten³⁸. In seiner einleitenden Bemerkung zur Eröffnung der Nürnberger Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1980 über Gewinnrealisierung im Steuerrecht hat *Tipke*³⁹ die Gewinnqualität stiller Reserven ausdrücklich bejaht, nachdem diese Frage vorher in der Literatur nicht erörtert wurde. Ausgangspunkt seiner Überlegung war das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht. Der noch nicht realisierte Vermögenszuwachs erhöhe die Leistungsfähigkeit, da er realisierbar oder beliehbar ist⁴⁰. Diese aus der Bilanz nicht erkennbaren Werte hätten somit bereits Gewinnqualität und müssten nach dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eigentlich bereits vor ihrer Aufdeckung besteuert werden. Das dies nun tatsächlich nicht geschehe, rechtfertige sich mit dem ebenfalls verfassungsrechtlich fundierten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der insoweit das Leistungsfähigkeitsprinzip einschränke. Solange die Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse noch bei der Person möglich sei, die sie erwirtschaftet habe, dürfe man den Steuerpflichtigen nicht zur Veräußerung der Substanz treiben, um die Steuer bezahlen zu können. Bestehe jedoch die Gefahr eines endgültigen Steuerausfalls, so sei ab diesem Zeitpunkt die Besteuerung der stillen Reserven als ultima ratio zulässig und geboten.

Die Grundthese *Tipkes*, stille Reserven erhöhten bereits unmittelbar die Leistungsfähigkeit und stellen folglich auch dem Grunde nach Gewinn dar, ist in der Literatur teilweise auf Kritik gestoßen. Stille Reserven seien mit dem „Makel“ der Unsicherheit behaftet, solche zweifelhaften Vermögenswerte könnten daher kein sicherer Indikator für Leistungsfähigkeit sein.⁴¹ Richtig ist, dass im Zeitpunkt der Entstehung stiller Reserven oftmals nicht feststellbar ist, ob diese dauerhafter Natur sind oder ob sie sich im Laufe der Zeit wieder verflüchtigen. Gegen die Einbeziehung der stillen Reserven in den theoretisch richtigen Einkommensbegriff als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann diese Unsicherheit jedoch nur ins Felde geführt werden, wenn sich nachweisen lässt, dass ein unrealisierter Vermögenszuwachs in seiner Existenz generell gefährdeter ist, als der realisierte Gewinn⁴². Dies lässt sich jedoch so allgemein nicht feststellen. Auf einem Grundstück ruhende stille Reserven können vor einem Zielverkauf weniger gefährdet sein, als die dafür in der Bilanz aufzunehmende Forderung⁴³. Wird der Gesichtspunkt der Unsicherheit zudem konsequent berücksichtigt, so bedeutet dies für Gewinneinkünfte, dass die nicht ausgeschütteten oder von den Gesellschaftern entnommenen Gewinne kein Einkommen darstellen, da das Risiko eines Verlustes auch bereits realisierten Einkommens während der Weiterführung des Unternehmens generell besteht⁴⁴. Das Merkmal der Unsicherheit kann somit keinen Einfluss auf die Findung des theoretisch richtigen Gewinnbegriffs dem Grunde nach haben.

Damit bleibt festzuhalten, dass stille Reserven bereits vor ihrer Realisierung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes erhöhen und nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung einer Subjektbindung unterliegen.⁴⁵ Damit sind

31 Ausführlich dazu *Hey*, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 219 ff.; *Danz*, FR 2018, 160.

32 Vgl. statt aller *Lehner/Waldhoff* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz. A 89 ff. m.w.N.

33 BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534 zum Einkommensteuergesetz; BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, DStR 2005, 13; *Hey*, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, S. 219 ff.; *Lehner/Waldhoff* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz. A 89 m.w.N.

34 *Lehner/Waldhoff* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz. A 91; a.A. *Ratschow*, DStJG 34 (2011), 47 ff.

35 Zur Modifizierung dieses Prinzips durch die Besteuerung von Ehegatten vgl. *Lehner/Waldhoff* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz. A 92 ff.

36 RGBl. 1920, 359 ff.

37 RGBl. 1921, 313 ff.

38 Vgl. dazu ausführlich, *Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, S. 23 ff.

39 DStJG 1981, 1 ff.

40 Ebenso Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesfinanzministerium der Finanzen, in Schriften des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, 23; *Schmitt*, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 1992, S. 34 ff.; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97.

41 *Pezzer*, DStJG 14 (1991), S. 3 ff.; *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), S. 301; *Lang*, Reformentwurf, S. 35.

42 *Reich*, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Herrliberg (Schweiz) 1983, S. 51 f.; *Döring*, DStR 1977, 271.

43 Weitere Beispiele bei *Döring*, a.a.O.

44 *Reich*, a.a.O.

45 So ausdrücklich der Gesetzgeber in BT-Drucks. 12/6885, 22; vgl. auch BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* = BStBl. II 2016, 81; BFH v. 14.7.1993 – X R 74/90, X R 75/90, BStBl. II 1994, 15 = FR 1993, 841 = FR 1993, 841.

stille Reserven grundsätzlich immer dann zu realisieren, wenn sie die Sphäre eines Steuersubjektes verlassen.⁴⁶

Das Postulat der Subjektbindung stiller Reserven gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Bei Umwandlungen von Gesellschaften durchbricht das Umwandlungssteuergesetz bewusst diesen Grundsatz, falls die Besteuerung der stillen Reserven im übertragenen Vermögen in der Person des übernehmenden Rechtsträgers für den deutschen Staat sichergestellt ist.⁴⁷ Kommt es zu einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger, so scheidet die übertragende Kapitalgesellschaft und die an ihr bestehende Beteiligung durch Untergang aus der Steuerpflicht aus. Zu diesem Zeitpunkt besteht letztendlich die Möglichkeit, das Einkommen der übertragenden Gesellschaft in Form der stillen Reserven bei diesem Steuersubjekt einer Besteuerung zuzuführen. Dem Grundsatz der Subjektbindung von Einkommen auch in Form der stillen Reserven folgend geht der Gesetzgeber⁴⁸ davon aus, dass ein Umwandlungsvorgang nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen einen gewinnrealisierenden Vorgang darstellt. Das Umwandlungssteuergesetz beseitigt diese Rechtsfolge, um betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerrechtliche Folgen zu behindern, die ohne die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden.⁴⁹ Der Gesetzgeber durchbricht damit den Grundsatz der Individualbesteuerung durch Abbau steuerlicher Hemmnisse, um Unternehmensumstrukturierungen zu fördern.

III. Verschmelzung einer Tochterkapitalgesellschaft auf ihre Mutterpersonengesellschaft

1. Überblick

Während das Umwandlungsrecht es zum Ziel hat, die Übertragung von Sachen, Rechten und Rechtsverhältnissen, insbesondere zum Zweck der Fusion von Unternehmen zu erleichtern, ist es Aufgabe des Umwandlungssteuerrechts, ertragsteuerliche Hindernisse insoweit zu beseitigen. Die Verschmelzung enthält wesentliche Elemente eines entgeltlichen Tauschgeschäftes. Davon ging bereits der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zum Umwandlungssteuergesetz 1957 aus.⁵⁰ Der bei der übertragenden Körperschaft eigentlich entstehende Veräußerungsgewinn⁵¹ soll unter den Voraussetzungen der §§ 3 bis 8 UmwStG nicht entstehen. Dies ist gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG der Fall, soweit sichergestellt ist, dass (1) die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommen- oder mit Körperschaftsteuer unterliegen, (2) das inländische Besteuerungsrecht bezüglich der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht beschränkt wird und (3) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht. Die übernehmende Körperschaft übernimmt das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gem. § 4 UmwStG mit den Wertansätzen aus deren Schlussbilanz und tritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Der übernehmende Rechtsträger bzw. deren Mitunternehmen haben dann die stillen Reserven im übertragenen Vermögen bei deren späterer Realisation zu versteuern. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird damit durchbrochen, was jedoch im Hinblick auf die dargestellte Zielrichtung des Umwandlungssteuergesetzes gerechtfertigt ist. § 7 UmwStG bestimmt, dass

den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft die offenen Rücklagen als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen sind. Diese fiktiven Ausschüttungen sind gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG kapitalertragsteuerepflichtig. Bei ausländischen Gesellschaftern kann die Kapitalertragsteuer eine definitive Wirkung entfalten.

§ 2 UmwStG ordnet an, dass die Verschmelzung auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zurückbezogen wird. Das Vermögen und das Einkommen sind danach so zu ermitteln, als ob das Vermögen zu dem Stichtag der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Ist übernehmender Rechtsträger eine Personengesellschaft, gilt dies auch für das Einkommen und Vermögen der Gesellschafter. Die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers muss gem. § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG auf einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag der Anmeldung der Verschmelzung zur Registereintragung liegt. Der Zeitpunkt, bis zu dem die steuerliche Rückwirkung reicht, wird damit durch die zivilrechtliche Gestaltung der Verschmelzung bestimmt.

2. Ermittlung des Übernahmeergebnisses

a) Fingierte Ausschüttung der offenen Rücklagen des übertragenden Rechtsträgers

Jedem Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers werden nach § 7 UmwStG entsprechend seiner Beteiligung das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des steuerlichen Einlagekontos, welches sich nach der Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 EStG zugerechnet. Zu diesen offenen Rücklagen zählt auch der Gewinn der übertragenden Körperschaft, die aufgrund des Ansatzes der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit höheren Werten als dem bisherigen Buchwert angesetzt wurde. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die Kapitalertragsteuer entsteht mit dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Umwandlung.

b) Ermittlung des Übernahmeergebnisses erster Stufe, § 4 Abs. 4 UmwStG

In Folge des Vermögensübergangs ergibt sich nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG ein Übernahmegewinn/-verlust in Höhe des Unterschiedsbetrages einerseits zwischen dem Wert, mit dem die Wirtschaftsgüter durch den übernehmenden Rechtsträger zu übernehmen sind zzgl. des Zuschlags für neutrales Vermögen

46 Ebenso Hey, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 219 ff.; Rödder, DStJG 24 (2002), 253; Trzaskalik, DStJG 4 (1981), 145; Müller-Franken, StuW 2004, 109.

47 Zu weiteren Regelungen, bei denen der Grundsatz der Subjektbindung stiller Reserven durchbrochen wird, und zur Rechtfertigung dieser Vorschriften vgl. Hey, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 219 ff.

48 BT-Drucks. 12/6885, 22.

49 BT-Drucks. 12/6885, 14.

50 BT-Drucks. 2/3497, 13.

51 BMF, Schr. v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 00.02; vgl. dazu ausführlich Hageböke, Ubg 2011, 689; BFH BStBl. II 2003, 11; a.A. Bogenschütz, Ubg 2011, 393.

(§ 4 Abs. 4 S. 2 UmwStG) abzgl. der Kosten für den Vermögensübergang und andererseits dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Nach § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG vermindert sich ein Übernahmegewinn oder erhöht sich ein Übernahmeverlust um die offenen Rücklagen, die nach § 7 UmwStG zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 EStG gehören (Übernahmeergebnis zweiter Stufe). Der Übernahmegewinn entsteht mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags.⁵²

Der Übernahmegewinn/-verlust wird damit insbesondere durch das auf die Personengesellschaft übergehenden Betriebsvermögen und den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft beim übernehmenden Rechtsträger bestimmt. Dieser Buchwert kann bezogen auf die Gesellschafter unterschiedlich sein, so dass der Übernahmegewinn/-verlust personenbezogen und aufgrund dieser Komponenten zu ermitteln ist.⁵³

Anteile an der übertragenden Körperschaft, die am Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehören, sondern zu einem anderen Betriebsvermögen eines Gesellschafters gehören, eine Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG oder einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. darstellen, gelten nach näherer Maßgabe des § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG, § 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG i.V.m. § 5 Abs. 4 UmwStG 1995 mit den dort aufgeführten Werten in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses als eingelegt. Hat die übernehmende Personengesellschaft Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft, so ist der Übernahmegewinn gem. § 5 Abs. 1 UmwStG so zu ermitteln, als hätte sie die Anteile zum Umwandlungstichtag angeschafft.

c) Übernahmeergebnisses zweiter Stufe, § 4 Abs. 5 UmwStG

Die offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft werden nach § 7 UmwStG allen Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers prozentual entsprechend ihrer Beteiligung am Nennkapital als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG bzw. als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Dies gilt unabhängig davon, ob für den jeweiligen Anteilseigner ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4, 5 S. 1 i.V.m. § 5 UmwStG ermittelt wird. Weil aber der Betrag der offenen Rücklagen auch im Übernahmeergebnis i.S.d. § 4 Abs. 4, 5 S. 1 UmwStG enthalten ist, ordnet § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Kürzung des Übernahmeergebnisses um die Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG an. Soweit damit für einen Gesellschafter an der übertragenden Körperschaft ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist, erzielt dieser Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG, die als Kapitalertrag besteuert werden und einen Übernahmegewinn/-verlust i.S.d. § 4 Abs. 4, 5 S. 1 i.V.m. § 5 UmwStG, der aber um die Bezüge nach § 7 UmwStG gekürzt wird.⁵⁴

d) Übernahmeverlust

Ein Übernahmeverlust entsteht, wenn der Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft abzgl. der Umwandlungskosten des übernehmenden

Rechtsträgers höher sind als der für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses relevante Wert des übernommenen Vermögens (Übernahmeverlust erster Stufe). Der Übernahmeverlust stellt einen laufenden Verlust des übernehmenden Rechtsträgers dar, der zum steuerlichen Übertragungstichtag entsteht.⁵⁵ Er entsteht auf der Ebene der Anteilseigner in der Regel dadurch, dass diese bei der Bemessung des Kaufpreises für die Anteile am übertragenden Rechtsträger stille Reserven im Vermögen des übertragenden Rechtsträgers berücksichtigt haben, die im Rahmen der Umwandlung nicht aufgedeckt worden sind. Der Übernahmeverlust erster Stufe kann zudem darauf zurückzuführen sein, dass die übertragende Körperschaft ein negatives Betriebsvermögen hat bzw. nach Erwerb der Anteile Verlust erwirtschaftete, die bislang nicht durch eine Teilwertabschreibung auf der Ebene des Gesellschafters geltend zu machen waren.

Beispiel

Beispiel 1:

V hatte vor einigen Jahren seine im Privatvermögen gehaltene 100 % Beteiligung an der X-GmbH zum Preis von insgesamt € 4.000.000 an die AB OHG verkauft, an der je zur Hälfte an A und B beteiligt sind. Der Kaufpreis für die Anteile an der X-GmbH wird durch Eigenkapital finanziert. Die gekauften Anteile stellen nach der Übertragung Betriebsvermögen dar. Das Kapital der X-GmbH beträgt zum Umwandlungstichtag € 100.000,00, offene Rücklagen existieren nicht, aber in erheblichem Umfang stille Reserven.

| | |
|-----------------------------------------------|-----------|
| Ansatz der WG nach § 4 Abs. 1 mit Buchwert, € | 100.000 |
| ./. Buchwert der Beteiligung § 4 Abs. 4, € | 4.000.000 |
| = Übernahmeverlust i.S.v. § 4 Abs. 4, € | 3.900.000 |

(1) Steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes unter Geltung des Anrechnungsverfahrens

Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens war ein Übernahmeverlust bei den Gesellschaftern der übernehmenden Per-

52 BMF, Schr. v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 04.26; Bohnhardt in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 4 Rz. 227; Widmann in Widmann/Mayer, UmwStG, § 4 Rz. 62; Schnitter in Frotscher/Maas, UmwStG, § 4 Rz. 132; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 4 UmwStG Rz. 96.

53 BMF, Schr. v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 04.19; Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl. 2012, § 4 Rz. 78 ff.; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 4 Rz. 78; Schnitter in Frotscher/Maas, UmwStG, § 4 Rz. 135.

54 Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 4 UmwStG rz. 119; Bohnhardt in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 4 Rz. 279; Bogenschütz, Ubg 2009, 604; Förster/Felchner, DB 2006, 1072; Bodden, FR 2007, 66; Schaflitzl/Hell/Widmayer, BB Special 8/2006, 36.

55 BMF, Schr. v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 04.26 Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl. 2012, § 4 Rz. 127; Schnitter in Frotscher/Maas, UmwStG, § 4 Rz. 206; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 4 UmwStG Rz. 120.

sonengesellschaft steuerlich zu berücksichtigen.⁵⁶ Das erfolgte in der Weise, dass die Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der übernehmenden Personengesellschaft, und zwar in der Regel über Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter der Personengesellschaft, bis zu den Teilwerten der Wirtschaftsgüter aufgestockt und mit dem Übernahmeverlust verrechnet wurden.⁵⁷ Ein darüber hinaus gehender Betrag war als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes zu aktivieren. Ein dann noch verbleibender Übernahmeverlust minderte den laufenden Gewinn der Personengesellschaft. Ein genereller sofortiger Abzug des Übernahmeverlustes und dessen Verrechnung mit anderen Einkünften des Anteilseigners wurde nicht zugelassen, „da auch die im übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven nicht im Zeitpunkt des Vermögensüberganges der Besteuerung unterworfen werden“⁵⁸.

Die Aufstockung des Übernahmeverlustes führte zu höheren Abschreibungsbeträgen, die ursprünglich entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁵⁹ auch Bedeutung für die Gewerbesteuer hatten⁶⁰. Ab Erhebungszeitraum 1999 galt die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁶¹ geänderte Fassung des § 18 Abs. 2 UmwStG 1995. Danach wurde ein Übernahmeverlust bei der Gewerbesteuer nicht erfasst und eine Aufstockung der Buchwerte entsprechend § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 a.F. fand nicht mehr statt. Das Kapitalkonto der Gesellschafter wurde durch die aufgestockten Werte beeinflusst, d.h. veräußerten diese Gesellschafter ihren Mitunternehmeranteil an der übernehmenden Personengesellschaft im Anschluss an die Verschmelzung entstand in der Regel kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 EStG.

Die Aufstockung des Übernahmeverlustes entspricht dem objektiven Nettoprinzip, da getätigte Erwerbsaufwendungen in Form von Anschaffungskosten an den erworbenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach deren Verschmelzung auf eine Personengesellschaft, durch die Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter später berücksichtigt wurden. Zudem war diese Nutzung des Übernahmeverlustes unter Geltung des Anrechnungsverfahrens systemkonform und entsprach im Grundsatz der Situation, in der eine Kapitalgesellschaft das Gesellschaftsvermögen an ihre Anteilseigner veräußert. Erwarb eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum Verkehrswert und verkaufte die Kapitalgesellschaft im unmittelbaren Anschluss an die Veräußerung der Anteile Wirtschaftsgüter an ihren Gesellschafter, so erhielt dieser nach Anschaffung der Wirtschaftsgüter das Abschreibungspotential ebenso wie bei einer Verschmelzung der Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter. Schüttete die Kapitalgesellschaft im Anschluss daran den durch die Veräußerung entstandenen Gewinn an den Gesellschafter aus und nahm der Gesellschafter anschließend eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Anteile der so entleerten Kapitalgesellschaft vor, wurde der durch die Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstandene Gewinn körperschaftsteuerlich bzw. einkommensteuerlich neutralisiert.⁶² Nur soweit der Gewinn für die von der Kapitalgesellschaft verkaufte Wirtschaftsgüter höher war als die der Höhe der vorgenommenen Teilwertabschreibung entsprechenden Anschaffungskosten an der Kapitalgesellschaft, entstand ein tatsächlich zu versteuernes Einkommen. Das war zwar bei der Verschmelzung der Ka-

pitalgesellschaft auf ihren Anteilseigner nicht der Fall, aber dadurch gerechtfertigt, dass in Höhe dieser Differenz zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert des bei der Verschmelzung übergehenden Vermögens und den Anschaffungskosten der untergehenden Anteile eine Aufdeckung der stillen Reserven im übergehenden Vermögen insoweit unterblieb und die stillen Reserven nunmehr auf der Ebene des übernehmenden Anteilseigners steuerverhaftet waren.

(2) Steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes unter Geltung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens

Im Zusammenhang mit der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren⁶³ wurde die Verwertung eines Übernahmeverlustes durch die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft vollständig beseitigt. Ein Übernahmeverlust bleibt nach § 4 Abs. 6 S. 1 UmwStG grundsätzlich außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft entfällt. Für Anteile an der übertragenden Körperschaft, die die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 und Abs. 8 S. 1 KStG erfüllen, gilt dies nicht. In diesen Fällen ist nach § 4 Abs. 6 S. 3 UmwStG der Übernahmeverlust bis zur Höhe der Bezüge nach § 7 UmwStG zu berücksichtigen. In den übrigen Fällen ist – vorbehaltlich § 4 Abs. 6 S. 5 UmwStG – ein Übernahmeverlust i.H.v. 60 v.H., höchstens i.H.v. 60 v.H. der Bezüge nach § 7 UmwStG zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz. Ein Übernahmeverlust kann aber nicht mit den Einkünften nach § 7 UmwStG verrechnet werden, soweit er auf Anteile am übertragenden Rechtsträger entfällt, (1) bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 S. 6 EStG nicht zu berücksichtigen wäre oder (2) soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden.

56 Die ursprünglichen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes 1995 über die Behandlung eines Übernahmeverlustes wurden durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) neu gefasst. Nach § 4 Abs. 5 S. 1 UmwStG 1995 neuer Fassung blieb ein Übernahmeverlust außer Ansatz, soweit er auf einem negativen Wert des übergehenden Vermögens beruhte. Ein nach Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines originären Geschäfts- oder Firmenwertes verbleibender Übernahmeverlust, konnte nicht mehr sofort als Verlust abgezogen werden, sondern war zu aktivieren und nach § 4 Abs. 6 S. 2 UmwStG 1995 über 15 Jahre abzuschreiben.

57 Bei Anteilseignern, die keine steuerverstrickten Anteile an der übertragenden Körperschaft bzw. Anteile besaßen, bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 S. 4 EStG aF nicht zu berücksichtigen war, und deshalb nicht an der Umwandlung teilnahmen, konnte ein entsprechender Übernahmeverlust nicht auf die anteilig entfallenden Wirtschaftsgüter aufgestockt werden.

58 BT-Drucks. 12/6885, 18.

59 BMF, Schr. v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rz. 18.02.

60 BFH v. 20.6.2000 – VIII R 5/99, FR 2000, 1043 = BStBl. 2001, 35; dem folgend OFD München v. 19.2.2001, DB 2001, 1116.

61 Steuersenkungsgesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

62 Auf die Gewerbeertragsteuer wirkte sich die Teilwertabschreibung allerdings nicht neutralisierend aus; vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 10/93, FR 1994, 332 = DStR 1994, 613.

63 Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

Unabhängig davon, ob ein Übernahmeverlust steuerlich berücksichtigt werden kann oder nicht, wird der Kapitalanteil des Mitunternehmeranteils in Folge der Verschmelzung i.H.d. anteiligen Kapitals der übertragenden Körperschaft gem. § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG 2006 festgelegt.⁶⁴ Es ist nicht möglich, die durch die außer Ansatz bleibenden Anschaffungskosten repräsentierten stillen Reserven nach der Umwandlung in einer positiven Ergänzungsbilanz festzuhalten⁶⁵, die im Falle der späteren Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu berücksichtigen wären.

Dies hat für A und B in dem oben dargestellten Beispiel 1 folgende Konsequenz: Durch die Verschmelzung entsteht auf der Ebene der AB OHG ein Verschmelzungsverlust i.H.v. € 3.900.000, der nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht berücksichtigt wird. Die steuerlichen Kapitalkonten der Mitunternehmeranteile von A und B, die vor der Verschmelzung jeweils € 2.000.000 betragen, sind infolge der Verschmelzung in Höhe des anteiligen Kapitals der übertragenden X-GmbH (€ 100.000,00) festzulegen (§ 4 Abs. 1 UmwStG). Die im Kaufpreis für die Beteiligung mitbezahlten stillen Reserven verlagerten sich durch die Übernahme der Buchwerte des übergehenden Vermögens der GmbH auf die Personengesellschaft und werden dort bzw. bei deren Gesellschaftern steuerverhaftet. Verkaufte die Gesellschafter A und B ihre Mitunternehmeranteile unmittelbar nach der Verschmelzung für € 4.000.000,00, so erzielten sie einen einkommensteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.H.v. insgesamt € 3.900.000,00. Dies hat seine Ursache darin, dass der Verschmelzungsverlust – im Gegensatz zur ursprünglichen Regelung im Umwandlungssteuergesetz 1995 – steuerlich nicht durch Aufstockung der übergehenden Wirtschaftsgüter Berücksichtigung findet. Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes führt im Ergebnis dazu, dass die Anschaffungskosten für die Anteile an der X-GmbH durch die Verschmelzung endgültig verlorengehen.

Diese Nichtanerkennung des Übernahmeverlustes steht im Grundsatz⁶⁶ im Widerspruch zum objektive Nettoprinzip, da die zu den Erwerbsaufwendungen gehörenden Anschaffungskosten der mit der Verschmelzung untergehenden Kapitalbeteiligung endgültig nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden können.⁶⁷ Eine Abweichung von dem objektiven Nettoprinzip stellt eine Systemwidrigkeit dar, die grundsätzlich einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz indiziert.⁶⁸ Das BVerfG betont aber auch⁶⁹, dass eine Durchbrechung dieses Prinzips bei Vorliegen wichtiger sachlicher Gründe gerechtfertigt sein kann. Zulässig sind insoweit insbesondere pauschalierende, generalisierende und typisierende Regelungen zur Gewährleistung rechtsstaatlicher Effizienz⁷⁰, wenn sie einer möglichst weiten, die große Masse realitätsgerecht abbildenden Bandbreite entsprechen.⁷¹

Es stellt sich damit die Frage, ob das System des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip rechtfertigen kann. „Systemleitender Gedanke des Halbeinkünfteverfahrens ist es, die Gewinne einer Kapitalgesellschaft jeweils zur Hälfte auf der Ebene der sie erstmals erwirtschaftenden körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft (erste Halbbelastung) und zur Hälfte auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gesellschafters (zweite Halbbelastung) zu erfassen.“⁷² Gleiches gilt auch für das Teileinkünfteverfahren.

Nach dem sog. Teileinkünfteverfahren wird der Gewinn von Körperschaften einheitlich mit Körperschaftsteuer i.H.v.

15 v.H. und mit Gewerbesteuer in vergleichbarer Höhe belastet. Gewinnausschüttungen lassen die Körperschaft- und Gewerbesteuer unberührt. Diese definitive Belastung der Körperschaft mit Körperschaft- und Gewerbesteuer wird aber bei der Besteuerung ausgeschütteter Gewinnanteile berücksichtigt: Der Ausschüttungsempfänger hat seinen Gewinnanteil aus der Beteiligung nach §§ 20, 3 Nr. 40 Buchst. d–i EStG nur zu 60 v.H. als Einnahmen aus Kapitalvermögen anzusetzen, soweit es sich um eine natürliche Person handelt. Ist eine Körperschaft Anteilseigner einer anderen Körperschaft, so bleibt die ausgeschüttete Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG im Grundsatz steuerfrei. Dadurch soll eine Mehrfachbelastung bei hintereinandergeschalteten Körperschaften vermieden werden. Da von einer Körperschaft erwirtschaftete Gewinne dem Anteilseigner aber nicht nur durch Ausschüttung, sondern wirtschaftlich auch durch Verkauf der Beteiligung in Form eines entsprechend erhöhten Kaufpreises zufließen können, ist auch der Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Körperschaft für natürliche Personen nach § 3 Nr. 40 Buchst. a–c, j EStG ebenfalls zur Hälfte und für Körperschaften als Anteilseigner nach § 8b Abs. 2 KStG vollständig steuerfrei. Das System des Teileinkünfteverfahrens stellt damit im Ergebnis sicher, dass das durch eine Körperschaft erzielte Einkommen in der Zusammenschau ihrer Besteuerung und der Besteuerung einer natürlichen Person als Anteilseigner diese Körperschaft von der Höhe her ebenso besteuert wird wie eine natürliche Person, die in eigene Person die entsprechende steuerrelevante Tätigkeit vorgenommen hätte. Es kommt damit aufgrund des Systems des Teileinkünfteverfahrens zu einer rechtsformneutralen Besteuerung.⁷³

Geht man richtigerweise davon aus, dass stille Reserven bereits dem Grunde nach Einkommen darstellen, so gelten die vorgenannten Grundsätze auch für die durch eine Körperschaft erwirtschafteten Gewinne in Form von stillen Reserven. „Es ist

64 BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, FR 2016, 875; BFH, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875; BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*.

65 BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 28.9.2017 – IV R 51/15, BFH/NV 2018, 246; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, *UmwG/UmwStG*, 7. Aufl. 2016, § 4 UmwStG Rz. 120.

66 Soweit der Übernahmeverlust auf einem negativen Buchwert des übergehenden Vermögens beruht, ist das objektive Nettoprinzip bei dessen Nichtberücksichtigung nicht tangiert, da „durch die Verschmelzung (noch) kein über den Beteiligungsaufwand hinausgehender Aufwand des Anteilseigners entsteht“ so zu Recht BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, FR 2016, 875 = BFH/NV 2016, 841.

67 BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, FR 2016, 875; BFH, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875; BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*.

68 BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

69 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534; BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228.

70 BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 453 ff.

71 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, FR 2010, 1141 = BVerfGE 127, 224; BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 = FR 1997, 571.

72 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141; ebenso zuletzt BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, FR 2016, 875; BFH, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875.

73 Vgl. BT-Drucks. 14/2683, 94; ebenso BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13 BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875.

daher ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens typisierend eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherstellen wollte.⁷⁴ Die Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes stellt aber nach Meinung des BFH⁷⁵ in typisierender Form sicher, dass stille Reserven im Vermögen einer Körperschaft rechtsformneutral besteuert werden.

Der 3. Senat des BFH⁷⁶ hat im Urteil vom 5.11.2015 festgestellt, dass ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliegt, soweit ein steuerlich nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust auf den vom übernehmenden Rechtsträger getragenen Beteiligungsaufwand, das heißt durch ihn aufgewendete Anschaffungskosten beruht. Dieser Verstoß sei jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Gericht weist darauf hin, dass der Gesetzgeber mit der Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens, die systematische Grundentscheidung getroffen hat, Gewinne der Körperschaft einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typischerweise der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspricht. Gesamtbelastung in diesem Sinne bedeutet die steuerliche Belastung von Einkommen einer Körperschaft unter Berücksichtigung der auf Anteilseignerebene zu leistende Einkommensteuer auf Dividenden. Eine solche Gesamtbelastung setzt aber typisierend voraus, dass stille Reserven als Einkommen dieser Körperschaft auch im Grundsatz mit Körperschaftsteuer belastet werden müssen. Dies ist aber im Grundsatz bei einer Buchwertortführung betreffend das übertragene Vermögen nur möglich, falls ein Übernahmeverlust steuerlich nicht berücksichtigt wird, denn nur dann werden Gewinne einer Körperschaft in Form von stillen Reserven einer Gesamtbelastung unterworfen, die typisierend der Einkommensbesteuerung anderer Einkünfte einer natürlichen Person entspricht. Bei § 4 Abs. 6 UmwStG handelt es sich damit um eine Typisierungs- und Vereinfachungsvorschrift und keine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, wobei der Gesetzgeber nach Meinung des BFH insoweit keinen atypischen Fall als Leitbild gewählt hat.⁷⁷

Richtig ist, dass bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, an der natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt sind, eine Besteuerung der stillen Reserven nur dann sichergestellt werden kann, wenn der Übernahmeverlust ohne steuerliche Auswirkungen bleibt. Zu beachten ist aber: Die Abschaffung der Verwertung eines Übernahmeverlustes durch Aufstockung der stillen Reserven im übergegangenen Vermögen sollte nach der amtlichen Begründung unerwünschte Gestaltungen bei der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft verhindern. Der Gesetzgeber⁷⁸ hatte dabei folgenden Fall vor Augen: „Bringt ein Einzelunternehmer seinen Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft ein und verkauft er anschließend seine Anteile, unterliegt der Veräußerungsgewinn bei ihm der Halbeinkünftebesteuerung. Wandelt der Erwerber den Betrieb anschließend wieder in ein Personenunternehmen um, ergibt sich regelmäßig ein Übernahmeverlust, da der Erwerber im Rahmen des Kaufpreises die stillen Reserven des Betriebs mitbezahlt. In Höhe des Übernahmeverlustes werden (nach bisherigem Recht) die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des Betriebs aufgedeckt, so dass der Erwerber neues Abschreibungsvolumen hat. Veräußert der Erwerber den Betrieb, ergibt sich kein Veräußerungsgewinn, da die stillen Reserven auf-

gedeckt wurden. Im Ergebnis findet eine Aufdeckung der stillen Reserven statt, ohne dass eine Einmalbesteuerung eintritt. Zur Vermeidung dieses Ergebnisses wird daher in den Fällen der Umwandlung ein Übernahmeverlust steuerlich nicht mehr anerkannt.“⁷⁹

In Anlehnung an dem vom Gesetzgeber herangezogenen Fall zeigt sich aber, dass es in der Regel in der Gesamtschau zu einer Besteuerung kommt, die dem System des Teileinkünfteverfahrens widerspricht. Dieses will – wie gezeigt – sicherstellen, dass das durch eine Körperschaft erzielte Einkommen in der Zusammenschau ihrer Besteuerung und der Besteuerung einer natürlichen Person als Anteilseigner diese Körperschaft von der Höhe her ebenso besteuert wird wie eine natürliche Person, die in eigene Person die entsprechende steuerrelevante Tätigkeit vorgenommen hätte. Es soll damit aufgrund des Systems des Teileinkünfteverfahrens zu einer Rechtsformneutralen Besteuerung kommen. Dies ist aber tatsächlich nicht der Fall.

Beispiel

Beispiel 2:

V hat vor mehr als fünf Jahren seine im Privatvermögen gehaltene 100 % Beteiligung an der X-GmbH (Anschaffungskosten €100.000) zum Preis von € 4.000.000 an die AB OHG verkauft, an der je zur Hälfte an A und B beteiligt sind und erzielt dabei einen steuerpflichtigen, nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuernden Veräußerungsgewinn i.H.v. € 3.900.000,00. Die gekauften Anteile stellen nach der Übertragung Betriebsvermögen bei A und B dar. Das Kapital der X-GmbH beträgt zum Umwandlungsstichtag € 100.000,00, offene Rücklagen existieren nicht, aber in erheblichem Umfang stille Reserven. Die X-GmbH wird auf die AB OHG verschmolzen und es entsteht ein Übernahmeverlust i.H.v. € 3.900.000,00. Verkaufen nunmehr A und B ihre Mitunternehmeranteile an der AB OHG für € 4.000.000,00, so erzielen sie einen nach § 16 EStG zu versteuernden Gewinn. Es kommt damit nicht zu der eigentlich gewollten „Einmalbesteuerung“ sondern zu einer „Eineinhalbfachen“ Besteuerung der stillen Reserven.⁸⁰ Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn Veräußerer der Anteile an der X-GmbH eine Kapitalgesellschaft ist. Zwar ist dann der Veräußerungsgewinn auf ihrer Ebene zunächst steuerfrei, bei der Ausschüttung dieses Gewinns an natürliche Personen unterliegt dieser aber auch dem Teileinkünfteverfahren.

74 BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*; ebenso BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875.

75 BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*; ebenso BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875.

76 BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875; vgl. auch BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, FR 2016, 682 = BFH/NV 2016, 834.

77 BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, FR 2016, 875 = BFH/NV 2016, 841; BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt* = DStR 2016, 463.

78 Vgl. BT-Drucks. 14/2683, 128.

79 Bemerkenswert ist, dass der Gesetzgeber bei diesem Beispiel seine eigenen Gesetze nicht richtig anwendet, er übersieht § 21 UmwStG a.F. bzw. § 22 Abs. 1 UmwStG n.F.

80 Vgl. dazu *Stegner/Heinz*, GmbHR 2001, 54; *Förster/van Lishaut*, FR 2000, 1189; BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*.

Dennoch ist das in § 4 Abs. 6 UmwStG vorgesehene Verlustabzugsverbot nach richtiger Meinung⁸¹ gleichwohl verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Dafür spricht nach der überzeugenden Ansicht des BFH⁸² die Systematik des Umwandlungssteuergesetzes. Nach § 3 Abs. 1 UmwStG hat die übertragende Kapitalgesellschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grundsätzlich die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Es kommt dann zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven in der Person des übertragenden Rechtsträgers. Der insoweit entstehende Gewinn unterliegt bei ihm der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers bzw. dessen Gesellschafter gilt folgendes: Jedem Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers werden dann nach § 7 UmwStG entsprechend seiner Beteiligung das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des steuerlichen Einlagekontos als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 EStG zugerechnet. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die Kapitalertragsteuer entsteht mit dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Umwandlung. Durch die Passivierung der Steuerverbindlichkeiten beim übertragenden Rechtsträger kann auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers ein Übernahmeverlust entstehen.⁸³ Zudem vermindert sich nach § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG ein Übernahmegewinn bzw. erhöht sich ein Übernahmeverlust um die Bezüge, die nach § 7 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Der sich so ergebende Übernahmeverlust ist nach § 4 Abs. 6 S. 3 UmwStG im Grundsatz zu 60 v.H. abzugsfähig, soweit er auf eine natürliche Person als übernehmender Rechtsträger bzw. als Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft entfällt. Soweit der Übernahmeverlust höher ist als die Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG, ist er nicht abzugsfähig. Im Übrigen kann sich die Nichtabzugsfähigkeit des Übernahmeverlustes aus § 4 Abs. 6 S. 6 UmwStG ergeben.

Vor diesem Hintergrund ist die Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes trotz Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip gerechtfertigt. Nach Meinung des BVerfG⁸⁴ muss der Gesetzgeber zwar realitätsgerecht typisieren und die Grenzen verhältnismäßiger, insbesondere zumutbarer Belastungen der Betroffenen wahren. Für die gleichheitsrechtliche Abwägung fällt dabei aber insbesondere auch ins Gewicht, wie weit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, zwischen verschiedenen Begünstigungs- und Belastungsalternativen zu wählen.⁸⁵ Selbst erhebliche Ungleichbehandlungen können gerechtfertigt sein, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, Ungleichbehandlungen durch Steuergestaltungen zu vermeiden.⁸⁶ Es fehlt dann an einer übermäßigen Belastung des Steuerpflichtigen des Steuerpflichtigen Eine Ausweichoption, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzt, kann jedoch im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung des Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt.⁸⁷ Diese Voraussetzungen liegen vor, da ohne den Antrag auf Buchwertfortführung im Grundsatz ein systemgerechtes Besteuerungsergebnis erzielt wird. Zwar erfolgt der Antrag auf Buchwertfortführung formal durch den übertragenden Rechtsträger, deren Gesellschafter

aber bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages einen solchen Antrag vertraglich ausschließen können.

IV. Ergebnis

Stille Reserven sind bereits vor ihrer Realisierung dem Grunde nach Einkommen des Steuerpflichtigen, bei dem sie gelegt worden sind. Das Umwandlungssteuergesetz lässt es zu, das stille Reserven entgegen dem Grundsatz der Individualbesteuerung auf andere Rechtsträger übergehen, um betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerrechtliche Folgen zu behindern, die ohne die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden. Ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liegt vor, soweit ein steuerlich nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust auf den vom übernehmenden Rechtsträger getragenen Beteiligungsaufwand, das heißt durch ihn aufgewendete Anschaffungskosten beruht. Dieser Verstoß ist jedoch in der Regel verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

81 BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 28.9.2017 – IV R 51/15, BFH/NV 2018, 246.

82 BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919 = FR 2016, 718 m. Anm. *Wendt*. Das Gericht führt insoweit aus: „Zum anderen kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die von dem Kläger gerügte Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes letztlich Folge des noch von den Gesellschaftern der formwechselnden Kapitalgesellschaft mit Zustimmung des Klägers gewählte Buchwertansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz ist. Der Verlust von Anschaffungskosten für die Beteiligung an der übertragenden I-GmbH hätte im Rahmen des Formwechsels durch den Ansatz der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter und damit verbundenen Aufdeckung der stillen Reserven verhindert werden können.“

83 Dies kann dann der Fall sein, wenn beim Kauf der Anteile am übertragenden Rechtsträger, die latente Steuerlast auf den stillen Reserven bei den Wirtschaftsgütern des übertragenden Rechtsträgers nicht ausreichend berücksichtigt wurde.

84 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139 m. Anm. *Kanzler* = HFR 2005, 56.

85 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139 m. Anm. *Kanzler* = HFR 2005, 56; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*.

86 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*.

87 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*.

Abhandlungen



Peer Review

Prof. em. Dr. Dr. Christiana Djanani / Michael Kastl, beide Eichstätt-Ingolstadt*

Auswirkung des § 6b EStG auf die Liquiditätssituation des Steuerpflichtigen unter Unsicherheit

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Darstellung der Rechtslage
- III. Darstellung des Untersuchungsmodells
 1. Wahl der Zielgröße
 2. Modellunternehmen
 3. Simulation der Periodenumsätze
 4. Modellannahmen und Vereinfachungen
 5. Methodik der Untersuchung
 6. Ermittlung der kumulierten Kreditaufnahme
 7. Berechnung der Steuer
 8. Berechnung der Steuervorauszahlungen
- IV. Ergebnisse der Simulation
 1. Ausgangssituation
 2. Betrachtung der Streuung
 3. Variation verschiedener Modellparameter
 4. Betrachtung der Streuung der Varianten
- V. Fazit

Der vorliegende Beitrag untersucht die Wirkung des § 6b EStG auf die Liquidität von Unternehmen unter Unsicherheit. Dies erfolgt durch die Simulation vollständiger Finanzpläne eines Modellunternehmens im Rahmen einer Monte-Carlo-Simulation. Die Simulationsergebnisse werden statistisch aufbereitet, miteinander verglichen und interpretiert. Es ist eine weiterhin vorhandene Bevorzugung von § 6b EStG-Inlandsfällen gegenüber EU-/EWR-Fällen sowie Drittlandsfällen hinsichtlich der Unternehmensliquidität durch den Gesetzgeber zu beobachten.

The following article examines the impact of the § 6b EStG on a companies' liquidity under uncertainty. This is achieved by the simulation of complete financial plans of the modelled company through the Monte Carlo Method. The simulation results are statistically processed, compared with each other and interpreted. There is determined a continued preference of domestic cases of § 6b EStG against EU/EEA cases and third country cases in terms of corporate liquidity by the legislator.

I. Einleitung

Rentabilität und Liquidität sind die zentralen Voraussetzungen für das Überleben eines gewinnorientierten Unternehmens am Markt. Während auf Rentabilität zugunsten eines anderen Zielles kurzfristig verzichtet werden kann, muss Liquidität – bei sonst drohender Insolvenz – immer gegeben sein. Steuerzahlungen als Auszahlungen reduzieren sowohl Rentabilität als auch Liquidität.

Untersuchungen von steuerlichen Bestimmungen konzentrieren sich im Allgemeinen auf Rentabilitätswirkungen und lassen Liquiditätsaspekte in den meisten Fällen außen vor, obwohl auch diese essentiell für die Unternehmen sind. Ziel dieses Beitrages ist es, die Liquiditätswirkungen einer steuerlichen Regelung aufzuzeigen. Es wurde § 6b EStG ausgewählt, da dieser die Übertragung stiller Reserven und damit eine Steuerstundung erlaubt. Insofern zielt § 6b EStG speziell auf die Liquiditätssituation des Steuerpflichtigen ab. Zudem hat der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 16.4.2015 festgelegt, dass § 6b EStG in seiner damals geltenden Ausgestaltung gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen hat¹. Aufgrund des EuGH-Urteils wurde eine Neufassung des § 6b EStG notwendig. In diesem Artikel werden die unterschiedlichen Regelungen (alt, neu, Inland, EU-EWR-Raum, restliches Ausland) auf ihre Liquiditätswirkungen hin untersucht und verglichen. Denn Liquidität ist keineswegs nur durch die Steuergesetzgebung beeinflusst, sie selbst ist gleichzeitig Voraussetzung der steuerli-

* Prof. em. Dr. Dr. Christiana Djanani war Professorin für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt und ist nunmehr im Ruhestand. M.Sc. Michael Kastl ist Steuerassistent in der Kanzlei Kastl und externer Doktorand an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt.

1 EuGH v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13 – Kommission/Deutschland, DStR 2015, 870 = FR 2015, 460 m. Anm. *Kanzler*. Im Vorfeld dieser Rechtsprechung hatte die Literatur bereits zahlreiche Bedenken geäußert: U. a. *Jahndorff/Kleinmanns*, DStR 2010, 1697 (1698, 1701); *Broemel/Endert*, DB 2012, 2714 (2717); *Bünning*, BB 2014, 2802; *Eggert/Kasanmaschkeff*, Stbg 2013, 256 (257); *Gosch*, IWB 2012, 779 (786, 788); *Jachmann* in Kirchhof, EStG, § 6b Rz. 2 (Aug. 2015); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 266 f.; *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 6b Rz. 6 (März 2016); *Marchal* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6b EStG Rz. 3 (März 2012); *Heger* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6b Rz. A 81a (Aug. 2010); *Schnitger*, BB 2004, 804 (812); *Siewert* in Frottscher/Geurts, EStG, § 6b Rz. 105 (Nov. 2013); a.A. *Mitschke*, DStR 2012, 1629 (1630); *Mitschke*, DStR 2010, 2110 (2113 f.). Ebenso das FG Niedersachsen v. 1.12.2011 – 6 K 435/09, DStRE 2012, 395; FG München v. 7.7.2014 – 5 K 1206/14, DStRE 2015, 1475, Rev. BFH: IV R 35/14.

chen Leistungsfähigkeit². Da die Auswirkungen auf die Liquidität unter Sicherheit und gleichbleibenden Bedingungen klar ersichtlich sind, wird in dieser Untersuchung das Hauptaugenmerk auf Entwicklungen unter Unsicherheit gelegt. Als Instrument wird ein vollständiger Finanzplan verwendet.

Im folgenden Abschnitt II werden die der Untersuchung zugrunde liegenden Regelungen des deutschen Steuerrechts dargestellt. Außerdem wird auf die aktuelle EuGH-Rechtsprechung und die darauffolgende Gesetzesänderung eingegangen. In Abschnitt III erfolgt die Darstellung des Modellaufbaus. Abschnitt IV zeigt die Simulationsergebnisse, während in Abschnitt V das Fazit gezogen wird.

II. Darstellung der Rechtslage

§ 6b EStG wirkt dem Entzug von Liquidität durch die Aufdeckung stiller Reserven bei betrieblichen Umstrukturierungen entgegen, indem er dem Steuerpflichtigen die Wahl eröffnet, aufgedeckte stille Reserven sofort zu versteuern oder sie auf bestimmte, neu angeschaffte oder neu hergestellte andere Wirtschaftsgüter zu übertragen³. Dadurch, dass der Veräußerungsgewinn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neu erworbenen Wirtschaftsgüter abgezogen wird, wird dieser neutralisiert. Die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt zu verminderten Abschreibungen in zukünftigen Perioden in Höhe des Veräußerungsgewinns, was einer Steuerstundung gleichkommt.

Die Voraussetzung der Zugehörigkeit der neu angeschafften oder neu hergestellten Wirtschaftsgüter zu einem inländischen Betriebsvermögen gem. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG beschränkte die gewährte Vergünstigung auf Inlandsfälle, weshalb § 6b EStG in der alten Ausgestaltung die Niederlassungsfreiheit einschränkte und gegen Unionsrecht verstieß⁴. Mit dem Steueränderungsgesetz 2015⁵ hat der Gesetzgeber die Beschränkung der Anwendung auf Inlandsfälle nicht beseitigt, stattdessen wurde Abs. 2a eingeführt. Er gilt auch rückwirkend für alle noch offenen Fälle⁶. Abs. 2a räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, das es ihm ermöglicht, die Steuer, die bei einer vorangegangenen Veräußerung von Betriebsvermögen angefallen ist, auf fünf Jahre zu verteilen, sofern er in Wirtschaftsgüter investiert, die zum Betriebsvermögen einer EU- oder EWR-Betriebsstätte gehören⁷.

III. Darstellung des Untersuchungsmodells

1. Wahl der Zielgröße

Nach ihrer betriebswirtschaftlichen Definition ist die Liquidität eines Unternehmens seine Fähigkeit, die fälligen Verbindlichkeiten zu jeder Zeit uneingeschränkt begleichen zu können⁸. Die in der Betriebswirtschaft verwendeten Liquiditätskennzahlen⁹ sind zeitpunktbezogen¹⁰ und daher für einen Vergleich über einen längeren Zeitraum hinweg ungeeignet. Die Messung und Betrachtung der Liquidität eines Unternehmens im Zeitablauf ist nur mit Hilfe eines vollständigen Finanzplanes möglich. Das Untersuchungsmodell greift auf dieses Instrument zurück. Mit Hilfe des vollständigen Finanzplanes wird ermittelt, wann und in welcher Höhe die fälligen Verbindlichkeiten nicht mehr aus den flüssigen Mitteln des Unternehmens beglichen werden können. Im Modell erfolgt in diesem Fall eine Kredit-

aufnahme, so dass der Bedarf an liquiden Mitteln wieder gedeckt ist. Die aufgenommenen Kredite werden mit dem Fremdkapitalzins verzinst und über eine Laufzeit von fünf Jahren getilgt.

Alle in den jeweiligen Perioden aufgenommenen Kredite werden aufsummiert, um die Vergleichsgröße zu ermitteln, mit deren Hilfe die verschiedenen Fallkonstellationen gegenübergestellt werden. Diese Größe wird im Folgenden als „kumulierte Kreditaufnahme“ bezeichnet. Kreditrückzahlungen werden ausschließlich für die Berechnung der Liquidität berücksichtigt (nicht für die Höhe der kumulierten Kreditaufnahme).

Neben einer bestehenden kumulierten Kreditaufnahme findet im weiteren Simulationsverlauf möglicherweise ein Aufbau von liquiden Mitteln statt. Diese Liquidität wird nicht mit einer bereits bestehenden kumulierten Kreditaufnahme verrechnet, da ansonsten der Effekt der Rechtsanwendung der verschiedenen steuerlichen Vorschriften aufgrund des langen Betrachtungszeitraums nivelliert würde. Eine einmal erfolgte Kreditaufnahme wird in der kumulierten Kreditaufnahme sozusagen „gespeichert“. Annahmegemäß (s.u.) ist aus Vereinfachungsgründen keine außerplanmäßige Tilgung möglich.

Die Kreditaufnahmen aus früheren Perioden werden durch Zins- und Tilgungszahlungen berücksichtigt. Um die Liquiditätswirkungen vollständig zu erfassen, müssen im Modell nicht nur die Ein- und Auszahlungen dargestellt werden, sondern implizit auch die Ertragsituation, um die Steuerzahlungen innerhalb des Modells berechnen zu können.

An einem kurzen Beispiel sollen die Liquiditätswirkungen, die das Modell untersucht, verdeutlicht werden. Ein Unternehmen veräußert ein Wirtschaftsgut, in dem stille Reserven i.H.v. 60.000 € verhaftet sind. Anschließend wird ein Wirtschaftsgut angeschafft, auf das grundsätzlich die stillen Reserven übertragen werden können. Die Nutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes beträgt 15 Jahre. Findet § 6b EStG keine Anwendung, so ist der Veräußerungsgewinn aus der Realisierung der stillen Reserven im Veranlagungszeitraum des Verkaufs zu versteuern. Bei einem proportionalen Steuersatz von 30 % beträgt die Steuerlast 18.000 €. Auf die Liquidität des Steuerpflichtigen wirkt sich dieser Vorgang mit Bekanntgabe des Steuerbescheids des Veranlagungszeitraums des Verkaufs aus.

Ist dagegen eine Anwendung des § 6b EStG möglich, kommt es erst gar nicht zur Steuerbelastung i.H.v. 18.000 €. Stattdessen verringert § 6b EStG das Abschreibungspotential des Unternehmens. Durch die Minderung des Abschreibungspotentials

2 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 66.

3 Heger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6b EStG Anm. A 4 (Aug. 2010).

4 EuGH v. 16.4.2015 – Rs. C-591/13 – Kommission/Deutschland, DStR 2015, 870 = FR 2015, 460 m. Anm. Kanzler.

5 StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

6 Grashoff/Kleinmanns, Aktuelles Steuerrecht 2016, 2016, Wichtige Gesetzesänderungen 2016, Rz. 1.

7 Loschelder, DStR 2016, 9.

8 Perridon/Steiner/Rathgeber, Finanzwirtschaft der Unternehmung, 2017, S. 13.

9 Vgl. beispielsweise Liquidität 1., 2. und 3. Grades.

10 Wöhe/Döring/Brösel, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2016, S. 530 f.

wird die Steuerlast – sofern das Unternehmen über die nächsten 15 Veranlagungszeiträume stets entsprechend hohe Gewinne erwirtschaftet – auf 15 Jahre verteilt. Der Unternehmensgewinn steigt in diesen Veranlagungszeiträumen um jeweils 4.000 €, was sich in einer Steuermehrbelastung i.H.v. 1.200 € in jedem dieser Veranlagungszeiträume niederschlägt.

Bei Anwendung von § 6b Abs. 2a EStG ist die Steuerzahlung in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten. Mit Bekanntgabe des Steuerbescheids für den Veranlagungszeitraum des Verkaufs wird ein Fünftel der Steuerzahlung fällig, die vier weiteren Raten sind in den folgenden vier Kalenderjahren zu entrichten. Die folgende Tabelle 1 stellt die drei Fälle und die dazugehörigen Zahlungen dar:

| VZ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
|-------------------|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| kein § 6b EStG | 18000 | | | | | | | | | | | | | | |
| § 6b Abs. 2a EStG | 3600 | 3600 | 3600 | 3600 | 3600 | | | | | | | | | | |
| § 6b EStG | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 |

Tabelle 1: Verteilung der Steuerzahllast auf verschiedene Zeiträume je nach Rechtsanwendung

Für die Unternehmensliquidität ist es eindeutig besser, einen Betrag in fünfzehn auf einander folgenden Teilbeträgen als in einer Summe zu begleichen. Kleinere Beträge lassen sich aus dem laufenden Geschäftsbetrieb einfacher bezahlen und kleinere Kredite sind aufgrund des geringeren Ausfallrisikos leichter verfügbar als größere.

Eine realistische Bewertung und Würdigung ist jedoch nur mit Hilfe einer quantitativen Analyse unter Unsicherheit zu erreichen. Im Rahmen einer Monte-Carlo-Simulation werden die Auswirkungen des § 6b EStG in seiner bisherigen Ausgestaltung sowie die des neu eingeführten § 6b Abs. 2a EStG bei verschiedenen Unternehmensentwicklungen betrachtet. Außerdem soll das Ausmaß der Ungleichbehandlung beziffert werden, so dass zwischen wesentlicher oder nur unwesentlicher Ungleichbehandlung unterschieden werden kann. Darüber hinaus lässt sich feststellen, wie extrem die Unterschiede zwischen den Rechtsvorschriften ausfallen können.

2. Modellunternehmen

Das Unternehmen verfügt neben den zwei Wirtschaftsgütern WG_A und WG_Z über einen laufenden Geschäftsbetrieb. Dieser generiert unabhängig von der Wertentwicklung der zwei Wirtschaftsgüter Umsatzerlöse UE_t . Im Verlauf der Simulation wird eine Ersatzinvestition getätigt. Wirtschaftsgut WG_A wird verkauft und durch das Wirtschaftsgut WG_B ersetzt. Bei WG_A und WG_B handelt es sich jeweils um identisch beschaffene Wirtschaftsgüter; sie unterscheiden sich gegebenenfalls durch ihren Aufenthaltsort. Die Ersatzinvestition verändert die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Modellunternehmens nicht. WG_A und WG_B haben denselben Veräußerungs- und Einkaufspreis. Der Buchwert von WG_A beträgt zum Zeitpunkt des Verkaufs von WG_A 50 % des Veräußerungspreises beziehungsweise der Anschaffungskosten.

Die durch den Verkauf von WG_A generierten liquiden Mittel dienen, bis auf geringe Veräußerungskosten i.H.v. 0,5 % des Verkaufspreises, vollständig zum Kauf des WG_B . Das Unternehmen muss aus seinem laufenden Geschäftsbetrieb lediglich 0,5 % des Kaufpreises von WG_B sowie die Steuerlast aus dem

Verkauf von WG_A an liquiden Mitteln aufbringen. Die Veräußerung von WG_A und der Kauf von WG_B finden zeitgleich statt.

Im Rahmen der Untersuchung werden weiter die Auswirkungen unterschiedlich hoher Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter WG_A und WG_B analysiert. Daraus erwächst die Problematik, dass für verschiedene Anschaffungskosten ein unterschiedliches Abschreibungspotential zu Beginn der Simulation vorliegt. Diese wurde durch die Einführung des Wirtschaftsgutes WG_Z umgangen. WG_Z hat die gleiche Nutzungsdauer wie WG_A , jedoch einen anderen Buchwert und einen anderen gemeinen Wert. Der Buchwert von WG_Z beträgt zum Veräußerungszeitpunkt 50 % der Anschaffungskosten. Die Summe aus AK_{WG_A} und AK_{WG_Z} ist zu Beginn der Simulation in allen Fällen konstant. So besitzt das Modellunternehmen zu Beginn der Simulation für gleiche Wirtschaftsgüter stets das gleiche Abschreibungspotential.

3. Simulation der Periodenumsätze

Der Quartalsumsatz UE_t des Unternehmens ist u.A. die für diese Liquiditätsbetrachtung am besten geeignete Simulationsgröße. Erstens kann der Umsatz durch wenige zusätzliche Annahmen in eine für die steuerliche Veranlagung relevante Gewinngröße umgewandelt werden. Zweitens wirkt sich der Umsatz direkt auf die Unternehmensliquidität aus. Dies wäre bei der Betrachtung einer simulierten Gewinngröße nicht gegeben, da diese verschiedenen nicht zahlungswirksamen Einflussfaktoren unterliegt. Allerdings müssen für die Umwandlung des Umsatzes in eine Gewinngröße im Rahmen der Modellbetrachtung bestimmte Annahmen getroffen werden.

Im Rahmen dieser Monte-Carlo-Simulation folgt das Umsatzwachstum einer geometrisch Brown'schen Bewegung¹¹. Ausgehend von einem Startumsatz UE_0 entwickelt sich der Umsatz der jeweiligen Quartale wie folgt:

$$\ln(UE_{(t+1)}) = \ln(UE_t) + \sigma X \quad \blacksquare \text{bitte prüfen, falsch angezeigt in Word} \blacksquare$$

Hierbei ist X standardnormalverteilt mit Mittelwert 0 und Varianz $1: X \sim N(0,1)$. Die Logarithmierung erfolgt, um eine stetige Umsatzveränderung zugrunde zu legen und gleichzeitig ein Auftreten von – logisch unmöglichen – negativen Umsätzen zu verhindern.

4. Modellannahmen und Vereinfachungen

Dem Modell liegen folgenden Annahmen und Vereinfachungen zugrunde:

- Der proportionale inländische Steuersatz beträgt 30 %.
- Im Rahmen des Modells existiert keine Möglichkeit zum Verlustrücktrag.

¹¹ Auch zahlreiche andere Modelle verwenden eine Brown'sche Bewegung als Grundlage für ihre Simulationen, so beispielsweise Bock, StuW 2010, 321 (325); Hirth, Liquide Mittel und Investitionsentscheidungen, 2008, S. 58.

- Die Umsatzerlöse und der Erlös aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes WG_A sowie die Aufnahme von Krediten sind die einzigen Möglichkeiten des Unternehmens, Liquidität zu beschaffen.

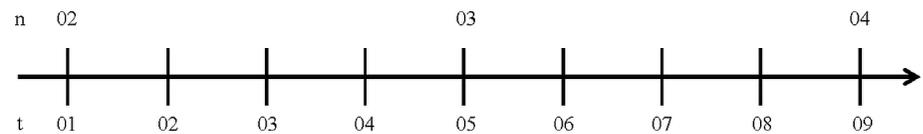


Abbildung 1: Der Zeitstrahl zeigt einen Teil des Simulationszeitraumes und stellt die simulierten Quartale t und die Veranlagungszeiträume n gegenüber. Die Ersatzinvestition erfolgt zum Zeitpunkt $n = 03$ beziehungsweise $t = 05$.

- Das Modellunternehmen verfügt zum Zeitpunkt $t = 01$ über einen Anfangsbestand an liquiden Mitteln i.H.v. 100.000 €. Dem steht eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe gegenüber, um die Kosten der Liquidität im Modell vollständig abzubilden.
- Es existiert eine Untergrenze an liquiden Mitteln, die für den Geschäftsbetrieb des Unternehmens erforderlich ist und die der Anfangsausstattung des Unternehmens mit liquiden Mitteln entspricht.
- Um die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Fällen zu erhalten, werden die vom Unternehmen generierten liquiden Mittel im Unternehmen belassen und nicht ausgeschüttet. Es besteht keine Anagemöglichkeit der nicht für den Geschäftsbetrieb des Unternehmens benötigten liquiden Mittel.
- Erlöse aus dem Umsatz sowie aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes sind die Basis für die Erwirtschaftung von Gewinnen.
- Das Modellunternehmen kann unbegrenzt liquide Mittel aufnehmen.
- Alle Kredite, die das Modellunternehmen aufnimmt, haben eine Laufzeit von fünf Jahren und werden mit einem konstanten Zinssatz i verzinst. Es können keine außerordentlichen Kreditrückzahlungen vorgenommen werden.
- Die für eine Anwendung des § 6b Abs. 1 EStG sowie des § 6b Abs. 2a EStG erforderlichen Voraussetzungen sind in der jeweiligen Fallkonstellation erfüllt.
- Eine Berechnung der Zinsen erfolgt nicht taggenau, sondern im Quartalsrhythmus.
- Es existieren neben den unten dargestellten Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Tilgungen, Kreditaufnahmen, Abschreibungen und Steuerzahlungen keine weiteren Einzahlungen, Auszahlungen, Einnahmen, Ausgaben, Erträge oder Aufwendungen.

Zeiträume:

n = Veranlagungszeitraum = Kalenderjahr

t = Quartal = Kalendervierteljahr

Da die hier vorliegende Betrachtung auf die Liquiditätssituation des Steuerpflichtigen abzielt, wurde statt der Simulation eines Veranlagungszeitraumes die eines Kalendervierteljahres durchgeführt. Das Quartal ist der Zeitraum, in welchem der Steuerpflichtige seine Ertragsteuervorauszahlungen i.S.d. § 37 Abs. 1 EStG zu leisten hat. Für die Anzahl an simulierten Quartalen gilt daher $t = 01, \dots, 44$. Da die Simulation des Modellunternehmens in $n = 02$ beginnt, entspricht dieser Zeitpunkt $t = 01$.

5. Methodik der Untersuchung

Zur Untersuchung der Liquiditätswirkung des § 6b EStG wurde eine Monte-Carlo-Simulation mit 80.000 Iterationen durchgeführt. Die nötigen Berechnungen wurden parallel von zwölf handelsüblichen Rechnern in einem Zeitraum von ca. 33 Stunden durchgeführt.

Die Betrachtung des Modellunternehmens findet über einen Zeitraum von 53 Veranlagungszeiträumen¹² ($n = 00, \dots, 52$) statt. Jedoch erfolgt nicht in jedem dieser Zeiträume eine vollständige Simulation des Modellunternehmens. Die Veranlagungszeiträume $n = 00$ und $n = 01$ liefern lediglich die Grundlage für die Ermittlung der Steuervorauszahlungen in den späteren Perioden. In diesen Perioden werden statt einer Simulation der Unternehmensumsätze die Erwartungswerte der Umsätze aus den späteren Perioden zugrunde gelegt.

Die Simulation des Unternehmens beginnt zum 01.01. des Veranlagungszeitraums 02. Die Ersatzinvestition wird am 1.1.2003 durchgeführt. Die Simulation des Modellunternehmens endet mit dem 31.12.2012. Nach diesem Zeitpunkt werden fixe Umsatzerlöse unterstellt. Dieser lange Betrachtungszeitraum wurde gewählt, damit die Unterschiede für die Unternehmensliquidität, die sich aus den in den einzelnen Fällen unterschiedlichen Abschreibungen, die aus der Anwendung des § 6b EStG erwachsen, ergeben, über die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, auf das die stillen Reserven übertragen wurden, Beachtung finden können. Denn die geminderten Abschreibungen, die aus der Übertragung der stillen Reserven resultieren, wirken sich im Fall der Betrachtung eines Gebäudes über 50 Jahre, bei der Betrachtung eines Schiffes über 20 Jahre, bei der Betrachtung eines Grundstücks dagegen nicht aus. Eine Simulation eines derart langen Betrachtungszeitraums wäre jedoch unzweckmäßig, da sich in dieser Zeit die Rahmenbedingungen in rechtlicher, politischer und wirtschaftlicher Hinsicht stark verändern. Ebenso ist die Existenz eines Unternehmens über diesen Zeitraum nicht gesichert. Daher wurde, analog zur Methodik der Unternehmensbewertung, ab einem bestimmten Zeitpunkt fixe Cash-Flows zu unterstellen, ab dem Veranlagungszeitraum $n = 13$ ein fixer Unternehmensumsatz, der dem Erwartungswert des Quartalsumsatzes $E(UE_t)$ entspricht, für die Betrachtung verwendet.

Um die Wirkungsweise des § 6b EStG auf die Liquidität des Modellunternehmens zu analysieren, werden folgende drei Fälle untersucht:

1. WG_B befindet sich im Inland. Da in diesem Fall die Voraussetzung des § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG erfüllt ist, besteht die Möglichkeit einer Übertragung des Veräußerungsgewinns

12 Hierbei entspricht ein Veranlagungszeitraum einem Kalenderjahr.

aus der Veräußerung von WG_A auf die stillen Reserven von WG_B .

2. WG_B befindet sich in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums und ist dort einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Da in diesem Fall die Voraussetzung des § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG nicht erfüllt ist, ist eine Übertragung des Veräußerungsgewinns nicht möglich. Jedoch kann die Zahlung der Steuer, die auf den Veräußerungsgewinn entfällt, gem. § 6b Abs. 2a EStG in fünf Jahresraten erfolgen.
3. WG_B befindet sich weder in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union noch des Europäischen Wirtschaftsraums¹³. Da die Voraussetzungen für eine Übertragung des Veräußerungsgewinns sowie für eine Zahlung der Steuer in fünf Jahresraten nicht gegeben sind, ist die Steuerzahlung im Quartal der Festsetzung der Steuer zu leisten.

Da die Vorschrift des § 6b EStG die Abschreibungen der Wirtschaftsgüter beeinflusst, werden die drei Fälle noch weiter unterschieden. Bei WG_A , bei WG_B und bei WG_Z handelt es sich um:

- a) ein Binnenschiff (planmäßig abschreibbar über 20 Jahre gem. § 7 Abs. 1 EStG)
- b) ein Gebäude, das Wohnzwecken dient (planmäßig abschreibbar über 50 Jahre gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG)¹⁴
- c) ein Grundstück (nicht planmäßig abschreibbar)

Neben der Simulation der neun sich ergebenden Fallkonstellationen werden außerdem drei Vergleichszustände modelliert, in denen keine Ersatzinvestition getätigt und WG_A nicht verkauft wird. Diese Fallkonstellation unterscheidet sich nur durch die Art des vorhandenen Wirtschaftsgutes.

6. Ermittlung der kumulierten Kreditaufnahme

Die Ermittlung der kumulierten Kreditaufnahme erfolgt auf Grundlage der mit Hilfe der Geometrisch Brown'schen Bewegung generierten Umsätze. Zur einfacheren Lesbarkeit werden drei Cash-Flow-Größen eingeführt, namentlich CF_{I_t} , CF_{II_t} und CF_{III_t} . CF_{I_t} ist Grundlage für die Ermittlung der weiteren Cash-Flows und für die Steuerberechnung. In diese Größe fließen alle erfolgswirksamen Einnahmen und Ausgaben ein. Von UE_t werden zur Ermittlung des CF_{I_t} fixe und variable Betriebsausgaben BA_{fix_t} und BA_{var_t} sowie Zinszahlungen I_t subtrahiert. Zinszahlungen sind zwar erfolgswirksame Betriebsausgaben, werden aber separat berechnet. BA_{fix_t} betragen 25 % vom Erwartungswert $E(UE_t)$. BA_{var_t} betragen 40 % von UE_t .

$$CF_{I_t} = UE_t - BA_{fix_t} - BA_{var_t} - I_t$$

$$= 0,6 \times UE_t - 0,25 \times E(UE_t) - I_t$$

Die Zinszahlung I_t errechnet sich aus dem Kreditstand zum Quartalsanfang Kr_{Qa_t} multipliziert mit dem Zinssatz i .

$$I_t = Kr_{Qa_t} \times i$$

Ausgehend von CF_{I_t} wird der Cash-Flow II CF_{II_t} entwickelt. Auf seiner Grundlage wird im Modell eine eventuelle Kreditaufnahme berechnet. Er berücksichtigt die erfolgsneutralen Ein- und Auszahlungen: die Steuervorauszahlungen VZ_t , eine

eventuell fällige Steuernachzahlung oder -erstattung¹⁵ SAZ_{n-2} sowie die Kredittilgung $Tilg_t$.

$$CF_{II_t} = CF_{I_t} - VZ_t - SAZ_{n-2} - Tilg_t$$

Die Tilgung $Tilg_t$ hängt davon ab, wie hoch der Stand der bis zum jeweiligen Zeitpunkt aufgenommenen Kredite ist. Sobald eine Kreditaufnahme erfolgt, beginnt ihre Tilgung über einen Zeitraum von $t = 20$ zu laufen. Spätere Kreditaufnahmen erhöhen die Tilgungen $Tilg_t$.

Zur Kreditaufnahme Kr_t kommt es, wenn die Summe aus Zahlungsmittelbestand am Quartalsanfang ZMB_{QA_t} und CF_{II_t} kleiner als der Mindestbestand an Liquiden Mitteln $MBLM$ ist.

$$Kr_t, \text{ wenn } ZMB_{QA_t} + CF_{II_t} < MBLM$$

Die Höhe der Kreditaufnahme Kr_t berechnet sich wie folgt:

$$Kr_t = MBLM - ZMB_{QA_t} - CF_{II_t}$$

Die kumulierte Kreditaufnahme KK ist definiert als

$$KK = \sum_{t=1}^{204} Kr_t$$

Cash-Flow III CF_{III_t} berücksichtigt zusätzlich die Kreditaufnahme.

$$CF_{III_t} = CF_{II_t} + Kr_t$$

Der Zahlungsmittelbestand am Quartalsende ZMB_{QE_t} errechnet sich aus dem Zahlungsmittelbestand am Quartalsanfang ZMB_{QA_t} und CF_{III_t} .

$$ZMB_{QE_t} = ZMB_{QA_t} + CF_{III_t}$$

Der Zahlungsmittelbestand am Quartalsanfang entspricht dem Zahlungsmittelbestand am Quartalsende des vorhergehenden Quartals.

$$ZMB_{QE_{t-1}} = ZMB_{QA_t}$$

Im ersten Quartal ($t = 05$) des Veranlagungszeitraums $n = 01$ wird die Ersatzinvestition durchgeführt. $CF_{II_{05}}$ erhöht sich um den Verkaufserlös von WG_A abzgl. 0,5 % Veräußerungskosten¹⁶ und verringert sich um die Anschaffungskosten von WG_B .

$$CF_{II_{05}} = CF_{I_{05}} - VZ_{05} - Tilg_{05} + VE_{WG_A} \times 0,995 - AK_{WG_B}$$

In diesem Quartal kommt es zu keiner Steuernachzahlung, da die Steuerlast genau dem Vorauszahlungsoll entspricht.

13 Gleichzeitig ist dies eine Simulation der Rechtslage vor dem 2.11.2015, wenn sich WG_B in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums befunden hätte.

14 Im Rahmen des Modells wird ein Gebäude losgelöst von einem Grundstück betrachtet.

15 Die Steuernachzahlung bzw. Steuererstattung wird im Modell als Steuerausgleichszahlung bezeichnet.

16 Die Veräußerungskosten wurden angenommen, um einen gewissen Liquiditätsunterschied zwischen dem § 6b EStG-Inlandsfall und dem Fall zu simulieren, in dem es nicht zu einer Ersatzinvestition kommt. Dagegen wurden Beschaffungskosten bewusst vernachlässigt, um die Interpretation der Ergebnisse durch gleiche Abschreibungen in den Fällen der Unterlassung der Ersatzinvestition, der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG und in den Fällen der Nichtanwendung des § 6b EStG zu vereinfachen.

7. Berechnung der Steuer

Auf Grundlage des CF_{I_t} erfolgt die Ermittlung der Steuerlast des Unternehmens. Zunächst werden je vier Quartale t zu einem Veranlagungszeitraum n zusammengefasst. Indem vom CF_{I_n} die Abschreibungen AfA_n subtrahiert werden, wird der Gesamtbetrag der Einkünfte GdE_n ermittelt.

$$GdE_n = CF_{I_n} - AfA_n$$

Ein negativer GdE_n führt zur Entstehung eines Verlustvortrages VV_n .

Die Höhe der Abschreibungen errechnet sich durch die Division der Anschaffungskosten von WG_A , WG_B und WG_Z durch deren Nutzungsdauer ND . Um die Vergleichbarkeit der Fälle trotz einer Variation der Anschaffungskosten von WG_A bzw. WG_B zu gewährleisten, setzt sich AfA_n aus AfA_{WG_A} bzw. AfA_{WG_B} und AfA_{WG_Z} zusammen. Wird keine Ersatzinvestition durchgeführt, gilt:

$AfA_n = \frac{AK_{WG_A}}{ND} + \frac{AK_{WG_Z}}{ND}$ für alle $n = 00$ bis $n = 02 + \frac{ND}{2}$. Kommt es zur Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG

oder wird § 6b EStG nicht angewendet, gilt

$AfA_n = \frac{AK_{WG_A}}{ND} + \frac{AK_{WG_Z}}{ND} = \frac{AK_{WG_B}}{ND} + \frac{AK_{WG_Z}}{ND}$ für alle $n = 00$ bis $n = 02 + \frac{ND}{2}$ und $AfA_n = \frac{AK_{WG_B}}{ND}$ für alle $n = 02 + \frac{ND}{2} + 1$ bis

$n = 02 + ND$. Im § 6b EStG-Inlandsfall gilt für $n = 00$ bis $n =$

02 : $AfA_n = \frac{AK_{WG_A}}{ND} + \frac{AK_{WG_Z}}{ND}$. Für $n = 03$ bis $n = 02 + \frac{ND}{2}$ gilt

$AfA_n = \frac{AK_{WG_B} - VG_{WG_A}}{ND} + \frac{AK_{WG_Z}}{ND}$ und für $n = 02 + \frac{ND}{2} + 1$ bis $n = 02 + ND$ ist $AfA_n = \frac{AK_{WG_B} - VG_{WG_A}}{ND}$.

GdE_{03} wird, sofern es zur Durchführung der Ersatzinvestition und gleichzeitig zum Verkauf von WG_A kommt, wie folgt ermittelt:

$$GdE_{03} = CF_{I_{03}} + VG_{WG_A} - AfA_{03}$$

Dabei hängt die Höhe des Veräußerungsgewinns VG_{WG_A} davon ab, ob der § 6b EStG im Inland angewendet wird. Befindet sich WG_B im EU-Ausland oder in einem Drittland, ist der Veräußerungsgewinn $VG_{WG_A, ausl.} = VE_{WG_A} - BW_{WG_A} - VerK_{WG_A}$.

Im § 6b EStG-Inlandsfall kann der Veräußerungsgewinn um die übertragenen stillen Reserven $üsR$ gemindert werden. Die Höhe der übertragenen stillen Reserven $üsR$ kann vom Steuerpflichtigen bestimmt werden. Bei der Simulation werden die stillen Reserven $üsR$ im maximalen Ausmaß übertragen, da bei proportionalen Steuersätzen aus Liquiditätsgründen eine möglichst späte Steuerzahlung vorzuziehen ist.

$$VG_{WG_A, inl.} = VE_{WG_A} - BW_{WG_A} - VerK_{WG_A} - üsR$$

Eine Minderung des GdE_n um einen möglicherweise bestehenden Verlustvortrag VV_n ¹⁷ führt zum zu versteuernden Einkommen zvE_n

$$zvE_n = GdE_n - VV_n$$

Ein positives zvE_n wird mit dem proportionalen Steuersatz s i.H.v. 30 % multipliziert, um die Steuerlast S_n zu ermitteln.

$$S_n = \begin{cases} \text{wenn } zvE_n \geq 0: zvE_n \times s \\ \text{wenn } zvE_n < 0: 0 \end{cases}$$

8. Berechnung der Steuervorauszahlungen

Auf Basis der Steuerlast S_n werden die VZ_t für den Veranlagungszeitraum VAZ_{n+2} ermittelt, indem die Steuerlast S_n in vier gleiche VZ_t zerlegt wird. So soll der Steuererhebungs- und Vorauszahlungsprozess i.S.d. § 37 Abs. 1 EStG nachgebildet werden.

Im ersten Quartal des Zeitraums VAZ_{n+2} ist die Bearbeitung der Steuererklärung des Modellunternehmens für den Zeitraum VAZ_n abgeschlossen. Die Steuerlast wird mit Bekanntgabe des Steuerbescheids in diesem Quartal festgesetzt. Die sich ergebende Steuerlast S_n wird mit den in VAZ_n geleisteten VZ_t verrechnet. Da diese VZ_t auf S_{n-2} basieren, werden sie in der nachfolgenden Formel als $VZ_{S_{n-2}}$ bezeichnet. Hierbei kommt es entweder zu einer Steuererstattung oder -nachzahlung¹⁸. SAZ_n wird vom Unternehmen im ersten Quartal des VAZ_{n+2} geleistet beziehungsweise empfangen.

$$SAZ_n = S_n - 4 \times VZ_{S_{n-2}} = S_n - 4 \times VZ_t$$

Für die Fälle der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG verweist § 6b Abs. 2a S. 3 EStG zur Bestimmung des Zahlungszeitpunktes der fünf Jahresraten an die Finanzverwaltung auf die sinn-gemäße Anwendung der Sätze 2 bis 5 des § 36 Abs. 5 EStG. Demnach ist die erste Jahresrate innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Einkommensteuer- beziehungsweise Körperschaftsteuerbescheids zu entrichten. Die zweite bis fünfte Jahresrate ist jeweils am 31.05. der Folgejahre fällig¹⁹. Daher erfolgt die Zahlung des ersten Fünftels der Steuer auf den Veräußerungsgewinn VG_{WG_A} zusammen mit der Steuerausgleichszahlung SAZ_{03} im ersten Quartal des VAZ_{05} , die Zahlungen des zweiten bis fünften Fünftels der Steuer auf den Veräußerungsgewinn jeweils im zweiten Quartal der Veranlagungszeiträume VAZ_{06} bis VAZ_{09} . Es erfolgt keine Verzinsung der Jahresraten.

Kommt es durch die Aufdeckung von stillen Reserven zu einer hohen Steuerbelastung beim Modellunternehmen, müssen die Vorauszahlungen VZ_t für zukünftige Perioden, in denen keine Veräußerung von Betriebsvermögen stattfindet, angepasst werden. Erfolgt keine Anpassung, kommt es aufgrund der überhöhten Schätzung der Steuervorauszahlungen zu einer übermäßigen Liquiditätsbelastung des Unternehmens in VAZ_{05} . Die Steuervorauszahlungen $VZ_{13} - VZ_{16}$, deren Grundlage die in VAZ_{05} ermittelte Steuerlast S_{03} ist, werden dergestalt angepasst, dass sie auf einer fiktiven Steuerlast S_{03}^* basieren. Steuerlast S_{03}^* wird auf einer um den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des WG_A geminderten Bemessungsgrundlage berechnet.

$$S_{03}^* = \begin{cases} \text{wenn } (zvE_{03} - VG_{WG_A}) \geq 0: (zvE_{03} - VG_{WG_A}) * s \\ \text{wenn } (zvE_{03} - VG_{WG_A}) < 0: 0 \end{cases}$$

$$VZ_{13} = VZ_{14} = VZ_{15} = VZ_{16} = \frac{S_{03}^*}{4}$$

17 Bezüglich der Anwendung des Verlustvortrages finden die Regelungen des § 10d EStG Anwendung. Es besteht jedoch annahmegemäß keine Möglichkeit eines Verlustrücktrages.

18 Steuerausgleichszahlung SAZ , s. oben.

19 Schießel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6b EStG Rz. 258 (Juni 2017).

IV. Ergebnisse der Simulation

1. Ausgangssituation

Zur Simulation der Ausgangssituation wurden die flexiblen Parameter folgendermaßen festgelegt: Der erwartete Umsatz $E(UE_n)$ im Veranlagungszeitraum beträgt 100.000 €. Damit liegt das erwartete EBITDA bei 35.000 €. Die Anschaffungskosten von WG_A betragen 35.000 €, was dem erwarteten EBITDA entspricht. Der Zinssatz i beträgt 5 %, die Standardabweichung σ_{gbB} der geometrischen Brown'schen Bewegung 10 %. Die Summe aus AK_{WG_A} und AK_{WG_Z} beträgt 175.000 €.

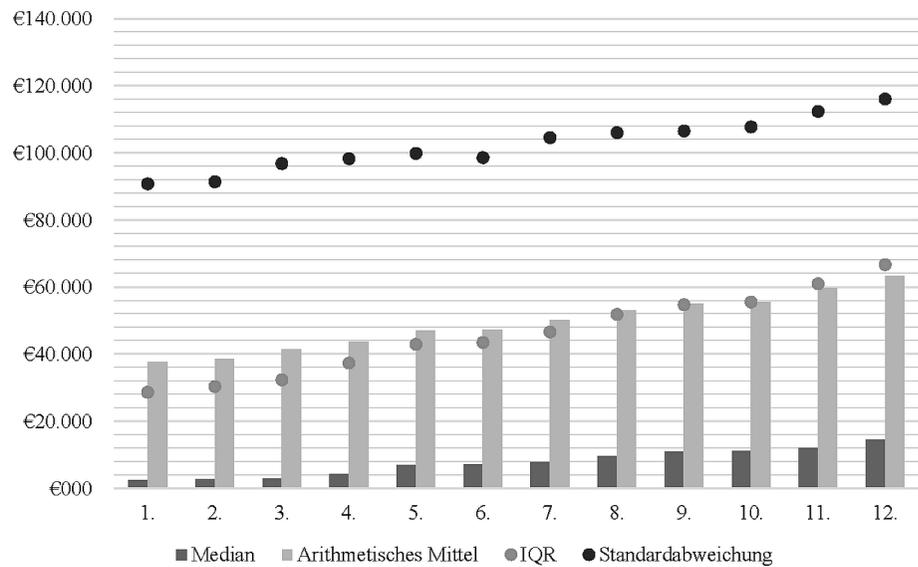


Abbildung 2: Mittelwerte und Dispersionsmaße der kumulierten Kreditaufnahme

Wie aus der Beschreibung des Modells weiter oben hervorgeht, wurden zwölf verschiedene Fallkonstellationen simuliert, die miteinander verglichen werden. Die Simulation liefert folgende Ergebnisse der kumulierten Kreditaufnahme (Tabelle 2):

| Ausgangssituation | | | | |
|----------------------------------|--------------|-------------|-----------------|--------------|
| | \tilde{KK} | IQR | \overline{KK} | σ |
| 1. Vergleichsfall Schiff | 2.289,32 € | 28.551,04 € | 37.683,42 € | 90.752,26 € |
| 2. § 6b EStG Schiff | 2.664,83 € | 30.278,12 € | 38.439,02 € | 91.331,32 € |
| 3. § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 2.866,96 € | 32.258,79 € | 41.287,94 € | 96.723,23 € |
| 4. kein § 6b EStG Schiff | 4.059,52 € | 37.254,63 € | 43.621,79 € | 98.226,06 € |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 6.809,96 € | 42.851,48 € | 47.029,11 € | 99.796,89 € |
| 6. § 6b EStG Gebäude | 6.951,10 € | 43.468,46 € | 47.084,92 € | 98.550,57 € |
| 7. § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 7.640,08 € | 46.579,44 € | 50.190,72 € | 104.448,85 € |
| 8. kein § 6b EStG Gebäude | 9.525,96 € | 51.769,53 € | 53.048,54 € | 105.950,97 € |
| 9. Vergleichsfall Grundstück | 10.835,23 € | 54.630,18 € | 54.921,62 € | 106.467,27 € |
| 10. § 6b EStG Grundstück | 10.982,68 € | 55.463,92 € | 55.497,82 € | 107.665,62 € |
| 11. § 6b Abs. 2a EStG Grundstück | 11.879,28 € | 60.889,53 € | 59.613,56 € | 112.268,28 € |
| 12. kein § 6b EStG Grundstück | 14.294,64 € | 66.658,06 € | 63.198,63 € | 116.026,52 € |

Tabelle 2: Zusammenstellung der Mittelwerte und Dispersionsmaße der kumulierten Kreditaufnahme

Tabelle 2 zeigt für die kumulierte Kreditaufnahme den Median \tilde{KK} , den Interquartilsabstand IQR , das arithmetische Mittel \overline{KK} sowie die empirische Standardabweichung σ . Der Median, auch Zentralwert genannt, hat die Eigenschaft, dass 50 % der Beobachtungen einen größeren oder gleichen Wert und gleichzeitig 50 % der Beobachtungen einen kleineren oder gleichen Wert annehmen und liegt genau in der Mitte der Beobachtungswerte.²⁰ Der Interquartilsabstand IQR wird als die Differenz der Quartile $Q_{0,75}$ und $Q_{0,25}$ berechnet. Innerhalb des Interquartilsabstands IQR liegen 50 % aller Messwerte²¹. Das

arithmetische Mittel ist die Summe der beobachteten Werte dividiert durch deren Anzahl²². Die Standardabweichung misst die Streuung der Simulationsergebnisse um das arithmetische Mittel²³.

Auffällig ist in allen Fällen die große Differenz zwischen dem Median \tilde{KK} und dem arithmetischem Mittel \overline{KK} . Das starke Auseinanderfallen ist dadurch zu erklären, dass die Häufigkeitsverteilungen aller Simulationsergebnisse der kumulierten Kreditaufnahme nicht symmetrisch sind. Dies ist auf die Natur der Kreditaufnahme zurückzuführen. Ein Unternehmen kann keinen Kredit unter Null Euro aufnehmen. Das arithmetische Mittel \overline{KK} wird von hohen Einzelwerten beeinflusst, wohingegen Situationen, in denen das Modellunternehmen sehr erfolgreich agiert, keine negative Kreditaufnahme bedingen, die eine Verminderung des arithmetischen Mittels \overline{KK} zur Folge hätte. Demgegenüber erweist sich der Median \tilde{KK} als sehr robust gegenüber Ausreißern. Seine Lage wird durch extreme Werte nicht beeinflusst²⁴. Aufgrund der Asymmetrie der Verteilung ist der Median \tilde{KK} gegenüber dem arithmetischem Mittel \overline{KK} besser zur Beschreibung der Ergebnisse geeignet. Zur Ermittlung der Standardabweichung σ wird das arithmetische Mittel \overline{KK} verwendet. Daher weist die Standardabweichung σ dieselbe mangelnde Robustheit gegenüber Ausreißern auf. Dagegen ist diese Robustheit gegenüber Ausreißern beim Interquartilsabstand IQR vorhanden. Aus diesen Gründen werden im weiteren Verlauf nur noch der Median \tilde{KK} und der Interquartilsabstand IQR zur Beschreibung und Interpretation der Simulationsergebnisse genutzt.

20 Hartung/Elpelt/Klößener, Statistik, 2009, S. 32.
 21 Bortz/Schuster, Statistik für Human- und Sozialwissenschaftler, 2010, S. 32.
 22 Fahrmeir/Heumann/Künstler/Pigeot/Tutz, Statistik, 2016, S. 49.
 23 Fahrmeir/Heumann/Künstler/Pigeot/Tutz (Fn. 22) S. 64 f.
 24 Hartung/Elpelt/Klößener (Fn. 20) S. 33.

Zunächst erfolgt eine Betrachtung der Fälle 1–4. In diesen Fällen handelt es sich bei WG_A um ein Schiff mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren, das gem. § 7 Abs. 1 EStG über diesen Zeitraum linear abzuschreiben ist. Die Absetzung für Abnutzung beträgt 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten. In den Fällen 2, 3 und 4 erfolgt eine Ersatzinvestition: WG_A wird verkauft und WG_B angeschafft. Je höher die kumulierte Kreditaufnahme in den einzelnen Fällen, desto ungünstiger stellt sich die Liquiditätssituation des simulierten Unternehmens dar. Die Betrachtung des Median \widetilde{KK} zeigt, dass sich die Durchführung einer Ersatzinvestition negativ auf die Liquidität des Unternehmens auswirkt. Unterbleibt die Ersatzinvestition und der Verkauf von WG_A , beträgt der Median \widetilde{KK} 2.289,32 €, bei deren Durchführung steigt er um 77,32 % auf 4.059,52 € an, sofern die Vorschrift des § 6b EStG keine Anwendung findet. Die Anwendung des § 6b EStG im Inlandsfall bewirkt dagegen, dass der Median \widetilde{KK} um lediglich 16,40 % auf 2.664,83 € ansteigt²⁵. Befindet sich WG_B im EU-Ausland, bewirkt § 6b Abs. 2a EStG ein Ansteigen des Median \widetilde{KK} um 25,23 % auf 2.866,96 €. Es zeigt sich die deutliche Vorteilhaftigkeit der Anwendung des § 6b EStG im Inland gegenüber der Nichtanwendung. Das Simulationsunternehmen hat einen deutlich geringeren Bedarf an zusätzlicher Liquidität als im Nichtanwendungsfall. § 6b Abs. 2a EStG sorgt ebenfalls für eine Verbesserung der Liquiditätssituation des Modellunternehmens gegenüber der Nichtanwendung. Sie ist jedoch nicht so stark ausgeprägt wie im Inlandsfall.

| | Erhöhung des Median \widetilde{KK} relativ zum jeweiligen Vergleichsfall | Erhöhung des Median \widetilde{KK} relativ zum jeweiligen Vergleichsfall zur Basis Vergleichsfall Schiff |
|--------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Vergleichsfall Schiff | 0 % | 0 % |
| 2. Anwendung § 6b EStG Schiff | 16,40 % | 16,40 % |
| 3. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 25,23 % | 25,23 % |
| 4. keine Anwendung § 6b EStG Schiff | 77,32 % | 77,32 % |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 0 % | 0 % |
| 6. Anwendung § 6b EStG Gebäude | 2,07 % | 6,17 % |
| 7. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 12,19 % | 36,26 % |
| 8. keine Anwendung § 6b EStG Gebäude | 39,88 % | 118,64 % |
| 9. Vergleichsfall Grundstück | 0 % | 0 % |
| 10. Anwendung § 6b EStG Grundstück | 1,36 % | 6,44 % |
| 11. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Grundstück | 9,64 % | 45,61 % |
| 12. keine Anwendung § 6b EStG Grundstück | 31,93 % | 151,11 % |

Tabelle 3: Prozentuale Unterschiede der kumulierten Kreditaufnahme zu den jeweiligen Vergleichsfällen und zu den jeweiligen Vergleichsfällen, umbasiert auf die Basis des Vergleichsfalls Schiff

In den Fällen 5–8 handelt es sich bei WG_A um ein Gebäude, das Wohnzwecken dient. Der Median \widetilde{KK} steigt in allen Fällen gegenüber der Betrachtung des Binnenschiffes an. Gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 lit. a EStG beträgt die Absetzung für Abnutzung für Gebäude 2 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die verringerten Absetzungen für Abnutzung bewirken eine

Erhöhung des Median \widetilde{KK} . Grund dafür ist die steigende Steuerlast im Verhältnis zu Fällen mit einer höheren Absetzung für Abnutzung. Außerdem ist eine Annäherung des Median \widetilde{KK} des § 6b-Inlandsfalls und des Vergleichsfalls zu beobachten. Zwar verringert sich der prozentuale Unterschied zwischen dem Vergleichsfall 5 und den Fällen 6–8 (s. Tabelle 2, linke Spalte), jedoch ist dies auf die höhere Basis beim Verhältnis zum Vergleichsfall 5 gegenüber der Basis des Vergleichsfalls 1 zurückzuführen. Nach einer Umbasierung (s. Tabelle 2, rechte Spalte), die die Abweichungen der Erwerbsfälle zum Vergleichsfall 1 ins Verhältnis setzt, wird deutlich, dass sich Fall 6 an den Vergleichsfall 5 annähert, während sich die Fälle 7 und 8 stärker von diesem entfernen. Grund hierfür ist die Wirkungsweise des § 6b EStG im Inland. Während im Zuge der Ersatzinvestition keine Steuer auf den Veräußerungsgewinn gezahlt werden muss, wird die Steuerzahlung über die Verminderung des Abschreibungspotentials von WG_B über dessen Nutzungsdauer verteilt. Dies hat zur Folge, dass die Liquiditätsauswirkung der Ersatzinvestition auf einen bestimmten Zeitraum verteilt und somit abgemildert wird. Je länger dieser Zeitraum ist, desto stärker wirkt dieser Effekt. Dieser Effekt wirkt auch der oben erwähnten Nachteiligkeit der längeren Abschreibungsdauer des Gebäudes gegenüber dem Schiff entgegen. Im Fall 6 mit einer fünfzigjährigen Abschreibungsdauer wirkt der Effekt deutlich stärker als in Fall 2, daher kommt es zur Annäherung des Falles 6 und des Vergleichsfall gegenüber Fall 2 und Fall 1. In den Fällen 7 und 8 existiert dieser Effekt dagegen nicht, die längere Abschreibungsdauer wirkt sich nur nachteilig auf die Liquidität aus.

Das Grundstück (Fälle 9–12) unterliegt keiner Absetzung für Abnutzung, daher steigen die Steuerzahlungen im Verhältnis zu den Fällen 1–8 weiter an. Dies verschlechtert die Liquiditätssituation des Unternehmens zunehmend. Der Median \widetilde{KK} ist höher als in allen vorhergehenden Fällen. Auch in den Grundstücksfällen wirkt sich der § 6b EStG im Inland sehr positiv auf die Unternehmensliquidität aus, da durch ihn ein vollständiger Besteuerungsaufschub erreicht wird. Daher ist auch in Fall 10 der Median \widetilde{KK} nahe dem des Vergleichsfalls 9. In den Fällen 11 und 12 kommt es dagegen zu keinem Besteuerungsaufschub. Fall 11 zeigt, dass der § 6b Abs. 2a EStG auch in diesen Fällen eine Verbesserung gegenüber der Nichtanwendung des § 6b EStG des Falles 12 darstellt.

2. Betrachtung der Streuung

Teil einer Analyse der Messwerte ist auch die Betrachtung ihrer Streuung. Im Gegensatz zu Mittelwerten sind jedoch die zur Messung der Streuung herangezogenen Größen nicht direkt miteinander vergleichbar. Es muss zunächst eine Normierung erfolgen²⁶. Zum Zweck der Normierung wird das Dispersionsmaß ins Verhältnis zum Mittelwert gesetzt. Üblicherweise wird zum direkten Vergleich von Streuungen der Variationskoeffizient $v \frac{\sigma}{\bar{x}}$ verwendet²⁷. Da dieser vom arithmetischen Mittel abhängt, kann er aus den oben genannten Gründen nicht zum

25 Der Anstieg gegenüber Fall 1 resultiert aus den sinkenden Abschreibungen und den Veräußerungskosten.

26 Hartung/Elpelt/Klößener (Fn. 20) S. 47.

27 Kohn/Öztürk, Statistik für Ökonomen, 2013, S. 70 f.

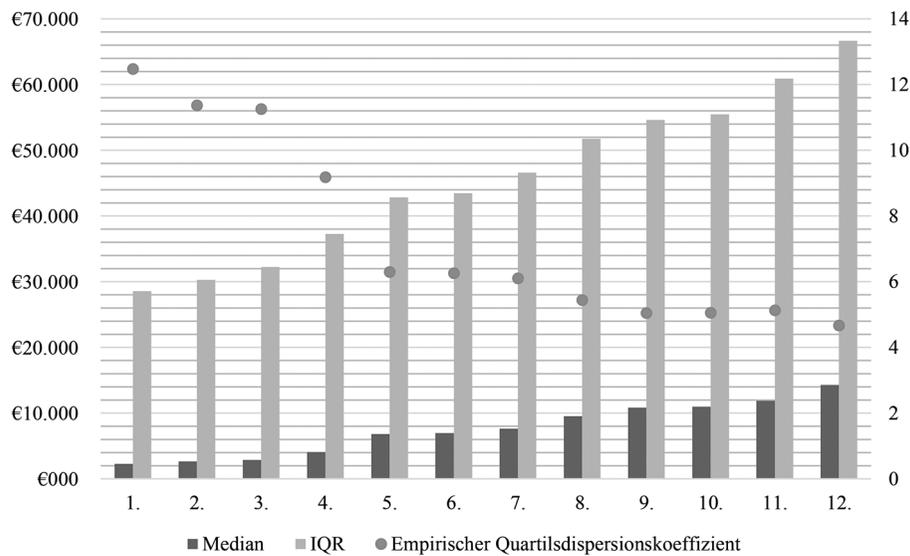


Abbildung 3: Empirischer Quartilsdispersionskoeffizient Qdk mit dem jeweils zugehörigen Median \widetilde{KK} und Interquartilsabstand IQR ■Abb. bitte prüfen■

Vergleich der Streuungen verwendet werden. Stattdessen wird auf den empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten zurückgegriffen. Er stellt eine robuste Variante des Variationskoeffizienten dar und ist als definiert²⁸. Mit Hilfe des empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten $Qdk = \frac{IQR}{\widetilde{KK}}$ sind die Streuungen der unterschiedlichen Fälle direkt miteinander vergleichbar. Er stellt ein relatives Maß für die Streuung der Messergebnisse dar.

Je höher der empirische Quartilsdispersionskoeffizient ist, desto stärker streuen die Messwerte um den Median, während ein niedriger empirischer Quartilsdispersionskoeffizient eine geringe Streuung um den Median anzeigt. Zunächst werden die Fälle 1–4 mit der zwanzigjährigen Abschreibungsdauer betrachtet. Im Fall 1, in dem c. p. keine Ersatzinvestition und kein Verkauf von WG_A vorgenommen wird, ist der empirische Quartilsdispersionskoeffizient Qdk und damit die relative Streuung um den Median \widetilde{KK} der kumulierten Kreditaufnahme am höchsten. Dies deutet darauf hin, dass die Sicherheit der Kreditaufnahme im Verhältnis zu den anderen Fällen relativ niedrig ist. Im Fall 4 ist die relative Streuung um den Median \widetilde{KK} am geringsten. Die Anwendung des § 6b EStG lässt den empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten Qdk im Verhältnis zur Nichtanwendung steigen, im Fall der Anwendung des Inlandsfalles (Fall 2) stärker als im Fall der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG (Fall 3). Ist der empirische Quartilsdispersionskoeffizient Qdk höher, so liegt eine stärkere relative Streuung der Merkmalsausprägungen und somit ein höheres Maß an Unsicherheit vor.

Bei Nichtanwendung des § 6b EStG ist die relative Streuung um den Median \widetilde{KK} geringer als bei einer Anwendung des § 6b EStG. Ein höherer Median \widetilde{KK} wird im Fall 4 mit einer höheren Sicherheit erreicht. In den Fällen mit der erhöhten Abschreibungsdauer sowie der Nichtabschreibbarkeit ist der empirische Quartilsdispersionskoeffizient Qdk noch geringer. Eine höhere kumulierte Kreditaufnahme weist hier gleichzeitig eine noch geringere relative Streuung auf. Dies stellt letztendlich eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Kreditaufnahme dar. Wenn es mit größerer Sicherheit zu einer Kreditaufnahme kommt, ist dies ein starkes Indiz für eine schlechtere Liquiditätssituation des Unternehmens.

3. Variation verschiedener Modellparameter

Im Folgenden werden einzelne Modellparameter c. p. variiert. Die Standardabweichung σ der Brown'schen Bewegung wird

| | \widetilde{KK} | IQR | Empirischer Quartilsdispersionskoeffizient |
|--------------------------------------------|------------------|-------------|--------------------------------------------|
| 1. Vergleichsfall Schiff | 2.289,32 € | 28.551,04 € | 12,4714064 |
| 2. Anwendung § 6b EStG Schiff | 2.664,83 € | 30.278,12 € | 11,3621207 |
| 3. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 2.866,96 € | 32.258,79 € | 11,2519149 |
| 4. keine Anwendung § 6b EStG Schiff | 4.059,52 € | 37.254,63 € | 9,17710222 |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 6.809,96 € | 42.851,48 € | 6,29247162 |
| 6. Anwendung § 6b EStG Gebäude | 6.951,10 € | 43.468,46 € | 6,25346492 |
| 7. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 7.640,08 € | 46.579,44 € | 6,0967215 |
| 8. keine Anwendung § 6b EStG Gebäude | 9.525,96 € | 51.769,53 € | 5,43457352 |
| 9. Vergleichsfall Grundstück | 10.835,23 € | 54.630,18 € | 5,04190522 |
| 10. Anwendung § 6b EStG Grundstück | 10.982,68 € | 55.463,92 € | 5,05012873 |
| 11. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Grundstück | 11.879,28 € | 60.889,53 € | 5,12569196 |
| 12. keine Anwendung § 6b EStG Grundstück | 14.294,64 € | 66.658,06 € | 4,66315066 |

Tabelle 4: Empirischer Quartilsdispersionskoeffizient der einzelnen Fälle

von 10 % auf 2 %, 8 %, 14 % und 18 % gesetzt. Dadurch kommt es zu stärkeren Schwankungen der Umsätze des Unternehmens. Je nach Marktumfeld und Branche sind die Unternehmensumsätze unterschiedlich volatil. Die Veränderung der Standardabweichung bildet dies im Modell ab. Die Anschaffungskosten von WG_A werden mit 17.500 €, 70.000 €, 105.000 € und 175.000 € statt zuvor 35.000 € angesetzt. Über die Variation der Preise der Wirtschaftsgüter werden Wirtschaftsgüter unterschiedlicher Beschaffenheit simuliert. Der Zinssatz i beträgt 0 %, 10 %, 15 % und 20 % gegenüber 5 % in der Ausgangssituation. Die unterschiedlichen Zinssätze spiegeln ein sich änderndes politisches und wirtschaftliches Umfeld wider.

Obwohl mehr Varianten simuliert wurden, werden im Folgenden aus Platzgründen lediglich diejenigen mit den extremsten Ergebnissen vorgestellt:

| | Ausgangssituation | Standardabweichung 18 % | Anschaffungskosten 175.000 € | Zinssatz 20 % |
|----------------------------------------|-------------------|-------------------------|------------------------------|---------------|
| 1. Vergleichsfall Schiff | 2.289,32 € | 25.502,10 € | 2.289,32 € | 51.015,22 € |
| 2. Anwendung § 6b EStG Schiff | 2.664,83 € | 26.641,22 € | 4.020,14 € | 52.360,91 € |
| 3. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 2.866,96 € | 27.927,91 € | 6.358,29 € | 53.699,90 € |
| 4. keine Anwendung § 6b EStG Schiff | 4.059,52 € | 30.820,93 € | 23.976,15 € | 58.814,25 € |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 6.809,96 € | 35.650,40 € | 6.809,96 € | 68.183,70 € |
| 6. Anwendung § 6b EStG Gebäude | 6.951,10 € | 37.607,59 € | 8.531,90 € | 69.419,53 € |
| 7. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 7.640,08 € | 40.343,71 € | 13.453 € | 73.439,03 € |
| 8. keine Anwendung § 6b EStG Gebäude | 9.525,96 € | 43.887,65 € | 34.005,09 € | 79.518,45 € |
| 9. Vergleichsfall Grdst. | 10.835,23 € | 45.698,26 € | 10.835,23 € | 82.824,56 € |
| 10. Anwendung § 6b EStG Grdst. | 10.982,68 € | 47.230,40 € | 12.115,41 € | 83.521,32 € |
| 11. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Grdst. | 11.879,28 € | 50.898,95 € | 19.363,07 € | 89.586,63 € |
| 12. keine Anwendung § 6b EStG Grdst. | 14.294,64 € | 54.518,15 € | 41.905,05 € | 96.366,14 € |

Tabelle 5: Median \widetilde{KK} der verschiedenen Fälle bei Variation verschiedener Modellparameter

Es erfolgt in allen Fällen – außer bei der Erhöhung der Anschaffungskosten des WG_A in den Fällen, in denen die Ersatzinvestition nicht vorgenommen wird – eine Erhöhung des Me-

dian \widetilde{KK} gegenüber der Ausgangssituation. Um den Effekt der Variation der Modellparameter herauszustellen und einen Vergleich der Größen untereinander zu ermöglichen, werden die Differenzen zwischen den Ergebnissen der Vergleichsfälle und der jeweiligen Erwerbsfälle gebildet und ins Verhältnis zu Fall 1 in der Ausgangssituation gesetzt. Hieraus ergeben sich die in Tabelle 6 dargestellten Verhältnisse:

| | Ausgangssituation | Standardabweichung 18 % | Anschaffungskosten 175.000 € | Zinssatz 20 % |
|----------------------------------------|-------------------|-------------------------|------------------------------|---------------|
| 1. Vergleichsfall Schiff | 0 % | 0 % | 0 % | 0 % |
| 2. Anwendung § 6b EStG Schiff | 16,40 % | 49,76 % | 75,60 % | 58,78 % |
| 3. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 25,23 % | 105,96 % | 177,74 % | 117,27 % |
| 4. keine Anwendung § 6b EStG Schiff | 77,32 % | 232,33 % | 947,30 % | 340,67 % |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 0 % | 0 % | 0 % | 0 % |
| 6. Anwendung § 6b EStG Gebäude | 6,17 % | 85,49 % | 75,22 % | 53,98 % |
| 7. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 36,26 % | 205,01 % | 290,18 % | 229,56 % |
| 8. keine Anwendung § 6b EStG Gebäude | 118,64 % | 359,81 % | 1187,91 % | 495,11 % |
| 9. Vergleichsfall Grdst. | 0 % | 0 % | 0 % | 0 % |
| 10. Anwendung § 6b EStG Grdst. | 6,44 % | 66,93 % | 55,92 % | 30,44 % |
| 11. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Grdst. | 45,61 % | 227,17 % | 372,51 % | 295,37 % |
| 12. keine Anwendung § 6b EStG Grdst. | 151,11 % | 385,26 % | 1357,16 % | 591,51 % |

Tabelle 6: Abweichung des Median \widetilde{KK} vom Vergleichsfall relativ zum Fall 1 in der Ausgangssituation

Wird die Standardabweichung σ der Brown'schen Bewegung, die der Simulation der Quartalsumsätze zugrunde liegt, auf 18 % angehoben, steigt die kumulierte Kreditaufnahme aller Fälle im Vergleich zur Simulation bei einer Zugrundelegung von $\sigma = 10$ % an. Der allgemeine Anstieg resultiert aus der stärkeren Schwankung der Quartalsumsätze. Diese führt dazu, dass weniger erfolgreiche Quartale einen stärkeren Bedarf nach Krediten erzeugen als vor der Variation. Gleichzeitig können in erfolgreichen Quartalen mehr liquide Mittel, die dem Unternehmen in späteren Quartalen zur Verfügung stehen, generiert werden. Zusätzliche liquide Mittel werden jedoch nicht für au-

ßerordentliche Kreditrückzahlungen verwendet. In der Monte-Carlo-Simulation überwog der erste Effekt, wohl auch aus dem Grund, dass fehlende liquide Mittel in den frühen Quartalen der Simulation die kumulierte Kreditaufnahme erhöhen, die kumulierte Kreditaufnahme durch in späteren Quartalen überschüssige liquide Mittel aber nicht vermindert wird²⁹.

Sehr volatile Umsätze bergen für die Unternehmen Liquiditätsrisiken, und auch hier zeigt sich der § 6b EStG als wirkungsvoll. Dies liegt daran, dass der Liquiditätsabfluss gleichmäßig über die Abschreibungsdauer verteilt wird. Durch den gleichmäßigen Liquiditätsabfluss findet durch die Ersatzinvestition nur eine geringe zusätzliche Belastung der Unternehmensliquidität statt. Wird § 6b EStG nicht angewendet, verschärft der auf eine Periode konzentrierte Liquiditätsbedarf durch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns die auf der hohen Umsatzvolatilität beruhenden Liquiditätsrisiken. § 6b Abs. 2a EStG mildert den punktuellen Liquiditätsbedarf durch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit einem positiven Effekt auf die Unternehmensliquidität ab. Jedoch ist der positive Effekt auf die Unternehmensliquidität deutlich weniger stark ausgeprägt als bei der Anwendung des § 6b EStG, da die Verteilung der zusätzlichen Liquiditätsbelastung auf deutlich weniger Perioden erfolgt. Gerade im Zusammenhang mit stark schwankenden Umsätzen erweist sich die Liquiditätsbelastung in fünf Veranlagungszeiträumen weiterhin als verhältnismäßig stark.

Die zweite Variation betrifft die Anschaffungskosten von WG_A . Es erfolgt eine Anhebung der Anschaffungskosten von WG_A von 35.000 € auf 175.000 €. Die Vergleichsfälle in dieser Variante entsprechen – mangels einer Ersatzinvestition – denen der Ausgangssituation. In den Erwerbsfällen ist die kumulierte Kreditaufnahme aufgrund der höheren Veräußerungsgewinne im Zuge der Ersatzinvestition höher als in der Ausgangssituation. Hier zeigen sich die Unterschiede der verschiedenen Rechtsanwendung am deutlichsten. § 6b EStG stellt in allen Erwerbsfällen die günstigste Alternative dar. Gerade bei höheren Anschaffungskosten erweist sich eine Verteilung des Liquiditätsabflusses aus der Steuer auf den Veräußerungsgewinn auf einen langen Zeitraum als günstig. Auch hier ist – wie in der Ausgangssituation – eine Annäherung des § 6b EStG-Inlandsfalls gegenüber dem Vergleichsfall bei längerer Nutzungsdauer beziehungsweise bei nicht abschreibbaren Wirtschaftsgütern zu beobachten. Die längere Streckung der Steuerzahlung beziehungsweise die Stundung der Steuerzahlung auf unbestimmte Zeit wirkt der insgesamt ungünstigeren Liquiditätssituation durch die längere Abschreibungsdauer – oder die Nichtabschreibbarkeit des Wirtschaftsgutes – entgegen. Wird § 6b EStG nicht angewendet, hat die im Zuge der Ersatzinvestition entstehende, zur Ausgangssituation deutlich erhöhte Steuerbelastung eine noch stärkere Wirkung auf die Unternehmensliquidität. Die einmalige Steuerzahlung beeinflusst die Unternehmensliquidität umso deutlicher, je höher der Veräußerungsgewinn ist, und erhöht die kumulierte Kreditaufnahme wesentlich. Wiederum kann § 6b Abs. 2a EStG die Unternehmensliquidität im Verhältnis zur Nichtanwendung von § 6b EStG deutlich verbessern, da der wesentlich höhere Liquiditätsabfluss durch die Steuerbelastung auf fünf Veranlagungszeiträume verteilt werden kann, wobei dem Unternehmen die Möglichkeit eröffnet wird, weitere liquide Mittel zwischen den Zahlungsterminen der Steuer zu generieren. Dennoch sind die § 6b EStG-Inlandsfälle weiterhin deutlich vorteilhafter.

Bei steigenden Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes steigt auch die Wahrscheinlichkeit, dass § 6b Abs. 2a EStG angewendet werden kann. Denn mit ihnen steigt auch der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf, der einen Gewinn des Unternehmens in der Periode der Veräußerung wahrscheinlicher macht.

Es bleibt festzustellen, dass zum einen mit steigenden zu übertragenden stillen Reserven und zum anderen mit steigender Abschreibungsdauer die Reinvestition im Inland deutlich attraktiver wird als im Ausland. § 6b Abs. 2a EStG kann diese Ungleichbehandlung zwar abmildern, aber keineswegs kompensieren.

Als dritte Variation der Modellparameter erfolgte eine Anhebung des Zinssatzes i auf 20 %. Dies führt zu einem Anstieg der kumulierten Kreditaufnahme in allen Fällen, da alle bestehenden und neu aufgenommenen Kredite mit einem höheren Zinssatz verzinst werden und so eine höhere Liquiditätsbelastung verursachen. In allen Erwerbsfällen sind die Unterschiede der verschiedenen Rechtsanwendung deutlich ersichtlich. Nach wie vor stellt der § 6b EStG-Inlandsfall die beste Alternative dar. Kommt er zur Anwendung, wird in der Investitionsperiode kein Veräußerungsgewinn versteuert. Daher bedingt der Veräußerungsgewinn keine zusätzliche Kreditaufnahme in dieser Periode, die mit dem im Verhältnis zur Ausgangssituation deutlich angestiegenen Zinssatz verzinst werden müsste. Findet § 6b EStG dagegen keine Anwendung, besteht in der Veräußerungsperiode ein deutlich höherer Liquiditätsbedarf durch die Versteuerung des Veräußerungsgewinns. Dieser führt c. p. zu einer höheren Kreditaufnahme zum relativ ungünstigen Zinssatz von 20 %. Wie oben kann § 6b Abs. 2a EStG die Liquiditätssituation des Unternehmens im Vergleich zur Nichtanwendung verbessern, indem die Steuerzahlung über mehrere Perioden verteilt wird. In diesem Zusammenhang muss erwähnt werden, dass die Erhöhung des Zinssatzes auf 20 % die Wahrscheinlichkeit der Anwendbarkeit des § 6b Abs. 2a EStG verringert. Denn durch die höheren Zinsaufwendungen ist es wahrscheinlicher, dass trotz des Veräußerungsgewinns in der Veräußerungsperiode insgesamt ein Verlust erzielt wird und somit eine Verteilung eines Veräußerungsgewinns auf mehrere Perioden nicht möglich ist.

Zwar ist die Liquiditätsbelastung durch die Steuerzahlung im Falle eines Verlusts im Veranlagungszeitraum nicht vorhanden, jedoch mindert der Veräußerungsgewinn so einen entstehenden Verlustvortrag, der möglicherweise die Steuerzahlungen künftiger Perioden mindern könnte. Dagegen ist die Übertragung der stillen Reserven gem. § 6b EStG trotz eines Verlusts im Veranlagungszeitraum der Veräußerung möglich. Es entsteht ein Verlustvortrag, der die Unternehmensliquidität begünstigt, während der Veräußerungsgewinn gleichzeitig auf die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt wird. Insofern wird § 6b Abs. 2a EStG im Verhältnis zum § 6b EStG-Inlandsfall bei höheren Zinsen ungünstiger. Wie in der Ausgangssituation nähert sich der § 6b EStG-Inlandsfall bei längerer Nutzungsdauer oder bei Nichtabschreibbarkeit – im Gegensatz zu den übrigen Erwerbsfällen – dem Vergleichsfall an. Grund hierfür ist – wie oben – die Streckung der Steuerzahlung über einen längeren Zeitraum beziehungsweise deren Verschiebung auf einen unbestimmten zukünftigen Zeitpunkt.

29 Siehe III. 1. Wahl der Zielgröße.

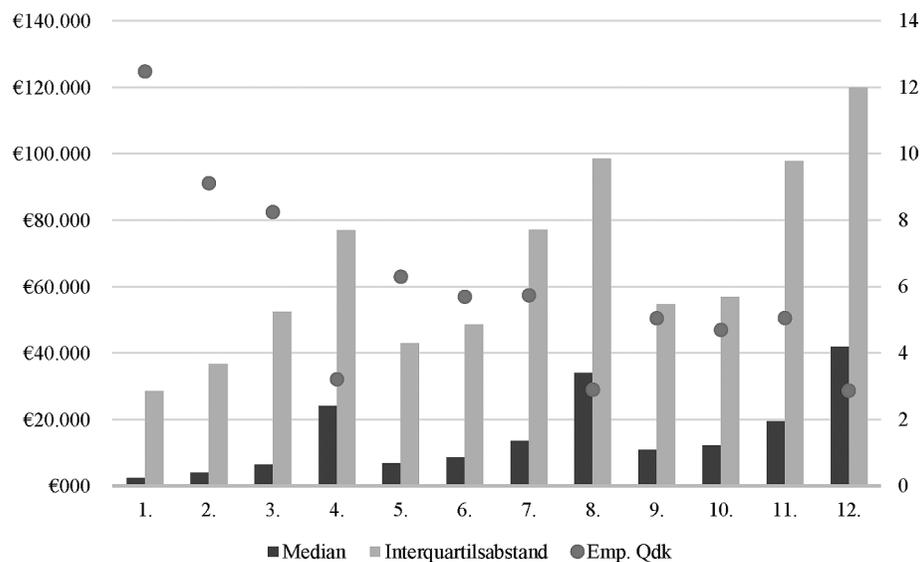


Abbildung 4: Empirischer Quartilsdispersionskoeffizient, Median und Interquartilsabstand bei Anschaffungskosten von 175.000 € für WG_A

4. Betrachtung der Streuung der Varianten

Die Variation der Modellparameter hat auch Einfluss auf die Streuung der Messergebnisse der kumulierten Kreditaufnahme. Der empirische Quartilsdispersionskoeffizient ist das Verhältnis zwischen dem Interquartilsabstand und dem Median. Eine sinnvolle Analyse der Streuung ist nur möglich, wenn keine weitere Umbasierung erfolgen muss, das heißt, wenn sich der Vergleichsfall nicht ändert. Eine Umbasierung wäre jedoch in den Fällen der Erhöhung der Standardabweichung und in den Fällen der Erhöhung des Zinssatzes vonnöten. Daher ist in diesen Fällen ein sinnvoller Vergleich der empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten nicht mehr möglich. In der folgenden Tabelle werden lediglich die empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten Qdk des Ausgangsfall und der Variante der Erhöhung der Anschaffungskosten auf 175.000 € gegenübergestellt:

| | Ausgangssituation | Anschaffungskosten 175.000 € |
|----------------------------------------|-------------------|------------------------------|
| 1. Vergleichsfall Schiff | 12,47140636 | 12,47143141 |
| 2. Anwendung § 6b EStG Schiff | 11,36212066 | 9,10703683 |
| 3. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Schiff | 11,25191492 | 8,24028531 |
| 4. keine Anwendung § 6b EStG Schiff | 9,17710222 | 3,20398796 |
| 5. Vergleichsfall Gebäude | 6,29247162 | 6,29247587 |
| 6. Anwendung § 6b EStG Gebäude | 6,25346492 | 5,69035414 |
| 7. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Gebäude | 6,09672150 | 5,73086895 |
| 8. keine Anwendung § 6b EStG Gebäude | 5,43457352 | 2,89655571 |
| 9. Vergleichsfall Grdst. | 5,04190522 | 5,04190522 |
| 10. Anwendung § 6b EStG Grdst. | 5,05012873 | 4,69174122 |
| 11. Anwendung § 6b Abs. 2a EStG Grdst. | 5,12569196 | 5,04969666 |
| 12. keine Anwendung § 6b EStG Grdst. | 4,66315066 | 2,86050971 |

Tabelle 7: Empirischer Quartilsdispersionskoeffizient der Fälle bei Variation der Modellparameter

Werden die Anschaffungskosten von WG_A auf 175.000 € erhöht, kommt es in allen Erwerbsfällen zu einem Absinken des empirischen Quartilsdispersionskoeffizienten gegenüber der Ausgangssituation. Die Streuung um den Median relativ zum Median nimmt in den Erwerbsfällen ab. Die Sicherheit einer Kreditaufnahme um den jeweiligen Median nimmt zu.

Wird § 6b EStG nicht angewendet, verringert sich in allen Fällen der empirische Quartilsdispersionskoeffizient deutlich. Im Verhältnis zum Median ist die Streuung um denselben relativ gering. Gleichzeitig ist der Median im Verhältnis zur Ausgangssituation deutlich angestiegen. Handelt es sich bei WG_A um ein Schiff, ist die relative Schwankung bei der Anwendung des § 6b EStG im Inland höher als bei der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG. Im Gebäude- und im Grundstücksfall ist die relative Streuung der Anwendung des § 6b EStG im Inland sowie der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG recht nahe am Ausgangsfall. Der Median bei der Anwendung des § 6b EStG im Inland sowie des § 6b Abs. 2a EStG steigt im Gebäudefall und im Grundstücksfall an, die korrespondierende Streuung steigt in einem ähnlichen Ausmaß.

Ein deutlicher Effekt der Erhöhung der Anschaffungskosten zeigt sich vor allem, wenn § 6b EStG nicht angewendet wird. Die Streuung im Verhältnis zum Median verringert sich deutlich, während der Median selbst ansteigt. Dies bedeutet, dass eine höhere kumulierte Kreditaufnahme mit einer höheren Sicherheit erreicht wird.

V. Fazit

Die Simulationen zeigen, dass sich § 6b EStG in seiner bisherigen Ausgestaltung sehr positiv auf die Liquidität von Unternehmen, die eine Ersatzinvestition tätigen, auswirkt. Besonders im Fall eines Grundstückserwerbs ist § 6b EStG im Stande, die negativen Liquiditätswirkungen der Aufdeckung von stillen Reserven nahezu vollständig zu kompensieren. Der neue § 6b Abs. 2a EStG stellt zwar gegenüber der Nichtanwendung des § 6b EStG eine deutliche Verbesserung bezüglich der Unternehmensliquidität dar. Jedoch konnte in keiner der durchgeführten Simulationen § 6b Abs. 2a EStG eine positivere Liquiditätswirkung für die Modellunternehmen erzeugen als der

§ 6b-EStG Inlandsfall. Diese Nachteiligkeit ist schon aus den oben getätigten Überlegungen ersichtlich. Eine Vorteilhaftigkeit des § 6b Abs. 2a EStG war in keinem der Fälle aus den folgenden Gründen zu erwarten. Erstens erfolgt beim § 6b Abs. 2a EStG eine Verteilung der Steuerzahlung auf lediglich fünf Jahresraten. Im Inlandsfall ist die Steuerstundung regelmäßig von wesentlich längerer Dauer. In den simulierten Fällen kann eine Verteilung der zu zahlenden Steuer auf zwanzig oder fünfzig Jahre erreicht werden. Im Fall der Übertragung von stillen Reserven auf ein Grundstück erfolgt ein vollständiger Zahlungsaufschub bis zur Veräußerung des Grundstücks.

Ein weiterer Grund für die Nachteiligkeit von § 6b Abs. 2a EStG gegenüber dem Inlandsfall liegt darin, dass eine Aufteilung der Steuerzahlung auf den Veräußerungsgewinn nur möglich ist, wenn in der Periode der Veräußerung ein Gewinn vorgelegen hat. Im Verlustfall ist eine Aufteilung der Steuerzahlung auf mehrere Veranlagungszeiträume nicht möglich. Demgegenüber kann eine Übertragung der stillen Reserven im Inlandsfall unabhängig davon erfolgen, ob im Veranlagungszeitraum der Ersatzinvestition insgesamt ein Gewinn oder Verlust erzielt wird. Im Verlustfall fällt zwar bei der Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG keine Steuer für den entsprechenden Veranlagungszeitraum an. Jedoch läuft die Regelung ins Leere und der Veräußerungsgewinn mindert einen eventuell entstehenden Verlustvortrag. Diese Einschränkung führt im hier vorliegenden Modell, in dem das Auftreten von Gewinnen und Verlusten dem Zufall unterworfen wird, dazu, dass die Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG nicht zwangsläufig gegeben ist. Im Inlandsfall kann die Übertragung der stillen Reserven bei gleichzeitiger Entstehung eines Verlustvortrags erfolgen.

Im Modell bestehen große Unterschiede aufgrund des Ortes, an dem sich WG_B befindet. Befindet es sich im Drittland, so wird keinerlei Vergünstigung gewährt – mit entsprechenden Folgen für die Unternehmensliquidität. Innerhalb des EWR, je-

doch außerhalb des Inlands, wird eine gleichmäßige Steuerstundung gewährt, die sich stets positiv auf die Unternehmensliquidität auswirkt. Dagegen wird im Inlandsfall ein nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes differenzierter Steuerstundungszeitraum gewährt, der sich als günstiger als die EWR-Lösung erweist. Die Unterschiede zwischen dem § 6b EStG-Inlandsfall und dem § 6b Abs. 2a EStG – und damit die Benachteiligung der Investitionen im nicht inländischen Teil des EWR – werden umso deutlicher, je länger der Abschreibungszeitraum von WG_A und WG_B ist, je höher die Anschaffungskosten von WG_A und WG_B sind und je höher der Zinssatz i ist. Durch die Untersuchung wurde zum einen ersichtlich, wie vorteilhaft sich die Anwendung des § 6b EStG auf die Liquidität von Unternehmen im Inland auswirkt – und von welchen Parametern die Vorteilhaftigkeit in welchem Maß beeinflusst wird. Andererseits wurden die Unterschiede zwischen alter und neuer Rechtslage im EU-Ausland dargestellt. Darüber hinaus wurden die verschiedenen Liquiditätswirkungen des Inlandsfalles und des § 6b Abs. 2a EStG verglichen. Durch die quantitative Ausgestaltung der Untersuchung werden die Wirkungen der verschiedenen Rechtsanwendung greifbar in ihrer Relevanz.

Aus Liquiditätssicht gestaltet sich die Regelung des § 6b Abs. 2a EStG zwar als Verbesserung gegenüber der vorherigen Rechtslage, die Regelung ist jedoch weiterhin geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit „zu behindern oder weniger attraktiv zu machen“³⁰. Daher liegt nach wie vor ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor. Somit kann eine unmittelbar auf die Grundfreiheiten gestützte Auslegung des Europarechts³¹ nur zu dem Schluss kommen, dass die angepasste Vorschrift diesem nicht genügen kann. § 6b EStG in seiner derzeitigen Ausgestaltung³² ist konform mit der Rechtsprechung des EuGH, ohne zu einer echten Gleichbehandlung des Auslandsverhältnisses zu führen.

30 EuGH v. 31.3.1993 – Rs. C-19/92 – Dieter Kraus/Land Baden-Württemberg, EuGHE 1993, I-1663.

31 Hey, StuW 2010, 301 (306).

32 Die Abs. 3 und 10 seien von dieser Aussage ausgenommen, da sie nicht im Fokus dieses Artikels stehen.

Dr. Stefan Trencsik / Jesko Thiede, beide Frankfurt (Oder)*

Beihilferecht und Entscheidungsspielräume der Verwaltung bei Gesetzesauslegung und Ermessensausübung

Am Beispiel des Steuererlasses für internationale Kunst- und Sportveranstaltungen

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung, Zielsetzung und Gang der Untersuchung
- II. Verwaltungsentscheidungen zum Erlass sowie zur Pauschalierung der Steuer
 1. Rechtslage und Verwaltungspraxis bis zum Jahr 2009 (§ 50 Abs. 7 EStG a.F.)
 2. Rechtslage und Verwaltungspraxis ab dem Jahr 2009 (§ 50 Abs. 4 EStG n.F.)
 3. Erfolgreiche und gescheiterte Erlassersuche
- III. Vereinbarkeit des Steuererlasses mit dem europäischen Beihilferecht
 1. Kriterien für das Vorliegen einer europarechtswidrigen Beihilfe
 - a) Begünstigung aus staatlichen Mitteln
 - b) Beihilferechtlicher Unternehmensbegriff
 - c) Bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige
 - d) Auswirkung auf den Wettbewerb sowie den Handel
 2. Ausnahmetatbestände
 - a) Allgemeine Voraussetzungen
 - b) Ausnahmen für Beihilfen im kulturellen und sportlichen Bereich
 3. Zwischenergebnis sowie Reformvorschläge für den Steuererlass
- IV. Auswirkungen der jüngsten Entwicklungen sowie Reformvorschläge des Beihilferechts
 1. Ausweitung des Beihilfebegriffs
 2. Modifikation des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs und der Tatbestandsmerkmale
 3. Modifikation des beihilferechtlichen Verfahrensrechts
- V. Fazit

Mit dem Eingriff jüngster Entscheidungen der Europäischen Kommission in die Steuerverwaltungspraxis einzelner Finanzverwaltungen hat die Bedeutung des europäischen Beihilfeverbots eine neue Dimension erreicht. Dies betrifft insbesondere Steuervorbescheide, bei denen die Finanzverwaltung über einen Ermessens- und Beurteilungsspielraum verfügt. Der vorliegende Beitrag erörtert am Beispiel des Steuererlasses für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern die Frage, unter welchen Voraussetzungen Entscheidungen der Finanzverwaltung bei der Gesetzesauslegung sowie Ermessensausübung mit dem Beihilferecht unvereinbar sind. Die Autoren plädieren zudem für eine tatbestandliche Reformierung des Beihilfe-

rechts, um einer aus Sicht der Autoren überschießenden Wirkung dieser Regelung entgegenzuwirken.

Due to the impact of recent decisions of the European Commission in the tax administration practices of national tax authorities, the significance of the European State aid law has reached a new dimension. This concern, in particular, tax rulings in which the tax authorities have discretionary power. Based on the tax decree for events in which artists and sportspersons with a restricted tax liability participate, we discuss under which requirements decisions of the tax authorities in the interpretation of the law, as well as discretion, are incompatible with the European state aid law. The authors also argue in favor of a reform of the state aid criteria, placing more emphasis on the goal of this regulation.

I. Problemstellung, Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Seit den Beschlüssen *Amazon/Luxemburg*,¹ *Apple/Irland*,² *Fiat/Luxemburg*³ und *Starbucks/Niederlande*⁴ stehen Steuervorbescheide im Fokus des Beihilferechts. Konkret betreffen diese

* Dr. Stefan Trencsik ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt/O. und Forschungsassistent am Institute for Central and East European Taxation (ICEE Tax). Jesko Thiede, M. Sc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt/O. und Doktorand am Institute for Central and East European Taxation (ICEE Tax). Wir möchten uns bei Prof. Dr. Christina Elschner, Prof. Dr. Inga Hardeck, Dr. Nina Vogel und StB. Dr. Tobias Hagemann, LL.M. für die zahlreichen fruchtbaren Diskussionen und wertvollen Hinweise während der Erstellung dieses Beitrags bedanken.

1 Kommission v. 4.10.2017 – SA.38944, Kommission/Amazon, C(2017) 6740 final. Das Verfahren ist derzeit aufgrund von Luxemburg beim EuG anhängig (T-816/17).

2 Siehe Kommission v. 30.8.2016 – SA.38373, Kommission/Apple, C(2016) 5605 final. Das Verfahren ist derzeit aufgrund von Klagen von Apple und Irland beim EuG anhängig (T-778/16 und T-892/16).

3 Siehe Kommission v. 21.10.2015 – SA.38375, Kommission/Fiat, C(2015) 7152 final. Das Verfahren ist derzeit aufgrund von Klagen von Fiat und Luxemburg beim EuG anhängig (T-755/15 und T-759/15).

4 Siehe Kommission v. 21.10.2015 – SA.38374, Kommission/Starbucks, C(2015) 7143 final. Das Verfahren ist derzeit aufgrund von Klagen von Starbucks, Verschuur und den Niederlanden beim EuG anhängig (T-760/15, T-636/16 und T-877/16).

Verfahren Verrechnungspreisvereinbarungen zwischen multinational agierenden Firmen und einzelnen Finanzverwaltungen. Hierbei beanstandet die Europäische Kommission,⁵ dass die jeweils genehmigte Verrechnungspreismethode nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist und somit der ermittelte steuerpflichtige Gewinn nicht die wirtschaftliche Realität widerspiegelt.⁶ Bisher fokussiert sich die Diskussion in der Literatur auf diesen Aspekt,⁷ wenngleich ein weiterer Kritikpunkt der Kommission das Ermessen⁸ der Finanzbehörden beim Erlass derartiger Steuervorbescheide betrifft. Dieses würde in den zugrunde liegenden Sachverhalten nicht ordnungsgemäß ausgeübt, weil es nicht auf objektiven Kriterien des Steuersystems basiere.⁹ Dieser Argumentationslinie scheint die Kommission inzwischen eine größere Bedeutung beizumessen, da sie diesem Thema in der Bekanntmachung zum Beihilfegriff nunmehr¹⁰ einen ausführlichen Abschnitt widmet.¹¹

Ermessensbasierte Steuervorbescheide der deutschen Finanzverwaltung wurden bislang – soweit ersichtlich – erst einmal aufgegriffen,¹² stehen aber wohl derzeit nicht im Mittelpunkt der Untersuchungen der Kommission in diesem Bereich.¹³ Gleichwohl könnten die jüngsten Entwicklungen im Beihilferecht grundsätzlich auch das deutsche Steuerrecht und die Verwaltungspraxis von Bedeutung sein. Es stellt sich daher zunächst die Frage, unter welchen Voraussetzungen Entscheidungen der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Gesetzesauslegung sowie Ermessensausübung beihilferechtskonform sind. Dies soll exemplarisch anhand des § 50 Abs. 4 EStG diskutiert werden. Nach dieser Vorschrift können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) die Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt.¹⁴ Ein populäres Anwendungsbeispiel dieser Regelung ist der Erlass der Steuer für die Fédération Internationale de Football Association (FIFA) im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft 2006.¹⁵ Die Finanzbehörden verfügen sowohl über einen Beurteilungs- als auch Ermessensspielraum dahingehend, welche Veranstaltungen von einem Erlass der Steuer profitieren können und welche ausgeschlossen sind. Es gibt jedoch Hinweise darauf, dass die Finanzverwaltung diese unterschiedlich ausüben. Folglich bietet sich diese Norm für die vorliegende Untersuchung an, weil sie sämtliche Facetten der beihilferechtlichen Prüfung in Bezug auf Verwaltungsentscheidungen abdeckt.¹⁶

In einem zweiten Schritt sollen die Erkenntnisse aus der ersten Fragestellung in einen größeren Zusammenhang gestellt und diskutiert werden. Die Kommission greift derzeit konsequenter Einzelfallentscheidungen der Finanzverwaltung auf, so dass das Beihilferecht in der Praxis zunehmend an Bedeutung gewinnt.¹⁷ Bei einer Fortführung dieser Entwicklung könnte wohl zukünftig jeder Steuerbescheid beihilferechtlich relevant sein. Allerdings ist ein solches Vorgehen offenkundig praktisch nicht administrierbar und droht zudem die Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern einzuschränken.¹⁸ Um diese konträren Aspekte zu vereinbaren, sollen daher mögliche Modifikationen des Beihilferechts sowohl in Bezug auf das Verfahrensrecht als auch auf die Tatbestandsmerkmale diskutiert werden.

Der Beitrag gliedert sich in fünf Abschnitte. Im folgenden Abschnitt werden die Grundzüge der Erlassvorschrift sowie des-

sen praktische Umsetzung durch die Finanzverwaltung dargestellt. Hierauf aufbauend wird im dritten Abschnitt der Steuererlass einer beihilferechtlichen Prüfung unterzogen. Im vierten Abschnitt erfolgt eine kritische Auseinandersetzung mit der jüngsten Entwicklung des Beihilferechts sowie mit den damit verbundenen Zielkonflikten. Des Weiteren werden in diesem Abschnitt Reformvorschläge diskutiert, wie das Beihilferecht der Zukunft aussehen könnte. Der Beitrag endet mit einem kurzen Fazit.

II. Verwaltungsentscheidungen zum Erlass sowie zur Pauschalierung der Steuer

1. Rechtslage und Verwaltungspraxis bis zum Jahr 2009 (§ 50 Abs. 7 EStG a.F.)

Kultur und Sport sind in jüngerer Zeit Gegenstand einer zunehmenden Kommerzialisierung und Internationalisierung geworden.¹⁹ Um eine effektive Besteuerung dieser Berufsgruppe

5 Im Folgenden „Kommission“.

6 Daneben sind weitere Steuervorbescheide zu Auslegungsfragen des nationalen sowie des Abkommensrechts anhängig. Siehe Eröffnungsbeschluss der Kommission v. 3.12.2015 – SA.38945, McDonald's/Luxemburg, C (2015) 8343 final; Eröffnungsbeschluss der Kommission v. 19.9.2016 – SA.44888, GDF Suez (nunmehr Engie)/Luxemburg, C(2016) 5612 final; Kommission v. 18.12.2017 – SA. 46470, Inter IKEA/Niederlande, C(2017) 8753 final.

7 Nicolaidis, EStAL 2016, 416 (416 ff.); Schnitger, IStR 2017, 421 (428 ff.); Giraud/Petit, EStAL 2017, 233 (233 ff.); Iliopoulos, EStAL 2017, 263 (263 ff.).

8 Im Europarecht wird im Gegensatz zum deutschen Recht nicht zwischen Ermessens- und Beurteilungsspielräumen unterschieden. Siehe dazu Abschnitt II. 1. und III. 1. c).

9 Kommission v. 21.10.2015 – SA.38375, Kommission/Fiat, C(2015) 7152 final, Rz. 324–325; Kommission v. 30.8.2016 – SA.38373, Kommission/Apple, C(2016) 5605 final, Rz. 379.

10 Zwar veröffentlichte die Kommission bereits im Jahr 1998 in einer Mitteilung entsprechende Anwendungshinweise zum Thema Ermessensentscheidungen in der Verwaltungspraxis. Diese Ausführungen waren allerdings allgemein und vage. Siehe Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABL EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 21 f.

11 Siehe dazu Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABL EU 2016 Nr. C 262, 1, 28.

12 Kommission v. 5.9.2002 – K(2002) 3298, Deutschland/Kommission, ABL EU 2003 Nr. L 177, 17.

13 Kommission, DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf, Rz. 6–12; Soltész, EuZW 2017, 51 (56).

14 Zu Erhöhung der Lesbarkeit im Folgenden verkürzt „Steuererlass“, wobei auch die Pauschalierung der Steuer begrifflich eingeschlossen ist.

15 Balzerkiewicz/Voigt, BB 2005, 302 (302); Endres, PISTB 2006, 143 (143 ff.). Schätzungen zufolge belief sich der Gewinn der FIFA auf ca. € 800 Mio. Siehe Anzinger, FR 2006, 857 (868). Für weitere Anwendungsfälle dieser Norm s. Abschnitt II.3.

16 Die Regelung wird in der Literatur zudem auch als potentielle Beihilfe betrachtet. Siehe Brandau/Neckenich/Reich/Reimer, BB 2017, 1175 (1182).

17 In diesem Sinne s. u.a. Hey, FR 2017, 455 (457); Eisendle, ISR 2017, 50 (52 f.); Blumenberg, ifst Schrift Nr. 516, 2017, S. 65.

18 In diesem Sinne auch die Befürchtungen Deutschlands. Siehe EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, World Duty (ehemals Autogrill España), Banco Santander, Santusa/Kommission, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 52.

19 Kommission v. 26.9.2012, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social

dennoch sicherzustellen, hat der Gesetzgeber durch zahlreiche Einzelfallregelungen den Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte stetig ausgedehnt.²⁰ Dieses nationale Besteuerungsrecht wird auch abkommensrechtlich nur in Ausnahmefällen eingeschränkt (Art. 17 OECD-MA).²¹

Bis zum Jahr 2009 konnte auf Antrag die Steuer von beschränkt steuerpflichtigen Personen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus *volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig* bzw. eine *gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig* war (§ 50 Abs. 7 EStG a.F.).²² Für Zwecke der Körperschaftsteuer war die Erlassregelung ebenfalls anwendbar (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Gewerbesteuer konnte aufgrund der fehlenden Rechtsgrundlage dagegen nur im Rahmen der Festsetzung auf einen Pauschbetrag reduziert werden (§ 15 GewStG).²³ Der Anwendungsbereich der Vorschrift war damit grundsätzlich sowohl für natürliche als auch juristische Personen, wie beispielsweise Kultur- und Sportverbände, eröffnet.²⁴ Zuständig für den Antrag des Vergütungsgläubigers²⁵ waren die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden²⁶ mit Zustimmung des BMF. Es handelte sich damit um eine gestufte Verwaltungsentscheidung,²⁷ wodurch eine einheitliche Anwendung der Norm sichergestellt werden sollte.²⁸

Allerdings waren die für den Erlass der Steuer notwendigen Tatbestandsmerkmale nicht gesetzlich definiert, so dass Abgrenzungs- und Auslegungsfragen unvermeidlich waren.²⁹ Darüber hinaus verfügten die Finanzbehörden bei der Anwendung der Norm über Ermessen (§ 5 AO), welchen Steuerpflichtigen die Steuer erlassen wurde.³⁰ Damit handelte es sich bei § 50 Abs. 7 EStG a.F. um eine Regelung, bei der zwischen einem Beurteilungsspielraum auf Tatbestandsebene einerseits und einem Ermessensspielraum auf Rechtsfolgenreihe andererseits zu unterscheiden war.³¹ Während eine Entscheidung auf Grundlage eines Beurteilungsspielraums einer vollständigen gerichtlichen Überprüfung unterliegen konnte (Art. 19 Abs. 4 GG), war im Gegensatz hierzu die Ausübung des Ermessens nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar (§ 102 Satz 1 FGO). Zudem durfte das Ermessen aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes nicht willkürlich ausgeübt werden (Art. 3 Abs. 1 GG).³²

Das Kriterium der *besonderen Schwierigkeit der Berechnung der Einkünfte* wurde im Schrifttum und der Rechtsprechung nur wenig beachtet. Ursächlich hierfür war ein Zirkelproblem, da für einen Erlass der Steuer die konkrete Steuerschuld bekannt sein musste und demnach die Berechnung der Einkünfte im Voraus erforderlich war. Aus diesem Grund konnte sachlogisch die Steuer lediglich pauschaliert werden.³³ Beispiele aus der Verwaltungspraxis waren der sog. *Auslandskorrespondenten-erlass*³⁴ sowie die Pauschalversteuerung für gastspielverpflichtete Künstler.³⁵ Im Hinblick auf das zweite Tatbestandsmerkmal war nach h.M. des Schrifttums und der Rechtsprechung eine Maßnahme aus *volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig*, wenn diese mit gesamtwirtschaftlichem Nutzen verbunden war.³⁶

Die Verwaltungspraxis legte diese unbestimmten Rechtsbegriffe hingegen extensiver aus, was insbesondere an dem Kulturorchestererlass³⁷ deutlich wurde. Demnach konnte die Steuer für Kulturvereinigungen auf Antrag erlassen werden, sofern der Auftritt im Inland zu mindestens einem Drittel unmittelbar

aus inländischen oder ausländischen öffentlichen Mitteln gefördert wurde. Unabhängig von der Rechtsform wurde jede Gruppierung als Kulturvereinigung qualifiziert, die eine künstlerische Gemeinschaftsleistung darbot, sofern es sich nicht um Solisten oder solistisch besetzte Ensembles handelte. Als Beispiele für solistisch besetzte Ensembles wurden exemplarisch Duos, Trios und Quartetts genannt.³⁸ Eine Begründung für die Unterscheidung zwischen Kulturvereinigungen und solistisch besetzten Ensembles war nicht ersichtlich.³⁹

Committee and the Committee of the Regions – Promoting cultural and creative sectors for growth and jobs in the EU, COM(2012) 537 final; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer/Debatin, DBA, 132. Ergänzungslieferung 2016, Art. 17 OECD-MA Rz. 1.

- 20 Für eine detaillierte Darstellung dieses komplexen Rechtsgebiets s. *Holt-haus*, *Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht*, 2015.
- 21 Demgegenüber hat der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht, sofern die Darbietung in vollem oder wesentlichem Umfang aus staatlichen Mitteln des Ansässigkeitsstaats gefördert wird. Siehe *Molee-nar*, *Intertax* 2012, 270 (273); *Lüdicke*, *IStr-Beihefte* 2013, 26 (33).
- 22 Die Norm entspricht wortgetreu der aktuellen und korrespondierenden Erlassvorschrift für unbeschränkt steuerpflichtige Personen (§ 34c Abs. 5 EStG, vormalig § 34c Abs. 3 EStG a.F.). Sie ist trotz ihrer tatbestandlichen Weite und Unbestimmtheit nach h.M. im Schrifttum verfassungskonform. Siehe dazu BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548–553; *Balzerkiewicz/Voigt*, *BB* 2005, 302 (303); *Gosch* in *Kirchhof, Einkommensteuergesetz*, 15. Aufl. 2015, § 50 EStG Rz. 30; zweifelnd BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; *Lüdicke*, *Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften*, 1985, 76 ff.
- 23 Siehe *Anzinger*, *FR* 2006, 857 (862 f.); a.A. *Frotscher* in *Frotscher/Guerts*, *EStG Kommentar*, 197. Ergänzungslieferung 2017, § 50 EStG Rz. 179.
- 24 Zur Erhöhung der Lesbarkeit umfassen im Folgenden die Begriffe „Künstler“ und „Sportler“ sowohl natürliche als auch juristische Personen.
- 25 BFH v. 30.5.2007 – I B 124/06, BFH/NV 2007, 1905, unter II. 2.
- 26 Seit dem Jahr 1995 wird die Freistellungsbescheinigung von den zuständigen Finanzämtern ausgestellt, s. BMF v. 30.5.1995 – IV B 4 – S 2303 – 63/95, BStBl. I 1995, 336.
- 27 *Gosch*, *DStZ* 1988, 136 (140).
- 28 BT-Drucks. 12/1108 v. 3.9.1991, 61.
- 29 Siehe u.a. FG Hessen v. 17.12.1975 – II 828/67, EFG 1976, 452; BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186, unter 3. d) bb); *Balzerkiewicz/Voigt*, *BB* 2005, 302 (305).
- 30 FG Hessen v. 17.12.1975 – II 828/67, EFG 1976, 452; BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186, unter 3. d) bb) m.w.N.; *Englisch* in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht Rz. 151.
- 31 Zu den Unterschieden der Spielräume s. *Herdegen*, *JZ* 1991, 747 (748 ff.); *Koenig* in *Koenig, Abgabenordnung*, 3. Aufl. 2014, § 5 AO Rz. 18 f.
- 32 FG Düsseldorf v. 17.10.2005 – 11 K 5616/04 E, EFG 2006, 353, Rz. 4; BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186, unter 3. d) bb); *Englisch* (Fn. 30), § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht Rz. 147 ff.; *Stapperfeld* in *Gräber, Finanzgerichtsordnung*, 8. Aufl. 2015, § 102 FGO Rz. 3.
- 33 Das FG Köln führt dennoch als Beispiele Fixbezüge, Probeentgelte und Abendgagen von Ensemblemusikern an. Siehe FG Köln v. 23.7.2003 – 5 K 7238/01, EFG 2003, 1556–1557, Rz. 18; *Strunk* in *Korn/Carle/Stahl/Strahl, Einkommensteuergesetz – Kommentar*, 102. Ergänzungslieferung, § 50 EStG Rz. 63.
- 34 BMF v. 13.3.1998 – IV B 4 – S 2303 – 28/98, BStBl. I 1998, 351, unter I. 3.
- 35 BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 – S 2369 – 5/02, BStBl. I 2002, 707, Rz. 4.
- 36 RFH v. 29.4.1919 – I B 1/19, RFHE 1, 46 (46); RFH v. 8.6.1920 – I B 1/20, RFHE 3, 87 (91); FG Hessen v. 17.12.1975 – II 828/67, EFG 1976, 452 (453); BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548–553, unter B. II. 3. a); BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186, unter 3. c) cc) aaa); *Balzerkiewicz/Voigt*, *BB* 2005, 302 (303 f.).
- 37 BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 – S 2303 – 34/83, BStBl. I 1983, 382.
- 38 BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 – S 2303 – 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 1.1 und 4.
- 39 *Holt-haus*, *IStr* 2003, 120 (122).

Über den Kulturorchestererlass hinaus bestimmte das BMF im Jahr 1996 eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Vorschrift auf wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Zwecke. Als Beispiele wurden explizit Großveranstaltungen wie Europa- und Weltmeisterschaften sowie Olympische Spiele genannt.⁴⁰ Auf dieser Basis veröffentlichte das BMF im Jahr 2008 schließlich den Champions League Erlass, wonach die Erlassregelung auch für beschränkt steuerpflichtige Vereine und Spieler sowie die internationalen Verbände von Mannschaftssportarten wie Basketball, Eishockey, Fußball, Handball Volleyball sowie vergleichbaren Mannschaftssportarten angewendet werden konnte.⁴¹

Aufgrund der zunehmend extensiven Anwendung der Norm durch die Finanzverwaltung mehrten sich die Bedenken, inwiefern die Verwaltungsanweisungen noch mit den gesetzlichen Voraussetzungen vereinbar waren.⁴² Schließlich äußerte das FG Düsseldorf erhebliche Zweifel, ob die Finanzverwaltung mit dem Kulturorchestererlass die Grenzen der Beurteilungsspielräume des § 50 Abs. 7 EStG a.F. überschritten hatte.⁴³ Im Revisionsverfahren ließ der BFH diese Frage jedoch offen, da sie nicht entscheidungserheblich war. Allerdings bemängelte auch der BFH in seiner Entscheidung die heterogenen Maßstäbe der Finanzverwaltungen zur Abgrenzung von Kulturvereinigungen und solistisch besetzten Ensembles.⁴⁴

2. Rechtslage und Verwaltungspraxis ab dem Jahr 2009 (§ 50 Abs. 4 EStG n.F.)

Der Gesetzgeber reagierte auf die vom BFH geäußerte Kritik und regelte daraufhin im Rahmen des JStG 2009⁴⁵ die Voraussetzungen für den Steuererlass neu;⁴⁶ der allgemeine Anwendungsbereich blieb unverändert.⁴⁷ Ausweislich der Gesetzesbegründung soll ein Erlass der Steuer seit dem Jahr 2009 nunmehr auch für bestimmte Lebenssachverhalte in Betracht kommen, deren Verwirklichung keine oder nur geringe gesamtwirtschaftliche Effekte zur Folge hat, die aber aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegen. Es sollen ausdrücklich auch wettbewerbs-, sport- und kulturpolitische Gründe berücksichtigt werden können.⁴⁸ Gemäß § 50 Abs. 4 EStG kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden, wenn dies im *besonderen öffentlichen Interesse* liegt. Ein solches besteht insbesondere im Zusammenhang mit der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet (erste Erlassalternative), oder im Zusammenhang mit inländischen Auftritten ausländischer Kulturvereinigungen, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird (zweite Erlassalternative). Mit der Neufassung schaffte der Gesetzgeber somit eine Rechtsgrundlage für die besonders in der Kritik stehenden Verwaltungsanweisungen wie dem Kulturorchestererlass.

Im Folgenden wurde der Anwendungsbereich der Norm zweimal eingeschränkt. Zum einen wurde im Jahr 2010 durch die Streichung der Wörter „im Zusammenhang mit“ klargestellt, dass ein besonderes öffentliches Interesse an der Veranstaltung unmittelbar bestehen muss.⁴⁹ Zum anderen wurde im Jahr 2015⁵⁰ das Wort „insbesondere“ vor der Aufzählung gestrichen, um bestehende Rechtsunsicherheiten zu beseitigen.⁵¹ Der unbestimmte Rechtsbegriff des besonderen öffentlichen Interesses wird seitdem durch die beiden Katalogfälle abschließend

definiert. Damit ist die Norm nur noch bei Vorliegen von wettbewerbs-, kultur- und sportpolitischen Gründen anwendbar und löste sich somit von der ursprünglichen lediglich wirtschaftsbezogenen Betrachtungsweise.

Der Beurteilungsspielraum der Finanzverwaltung ist durch diese Änderungen dahingehend eingeschränkt worden, dass diese in Bezug auf die erste Erlassalternative lediglich entscheiden kann, inwiefern ein Ereignis *bedeutsam* ist und ein *Wettbewerb um dessen Ausrichtung stattfindet*. Hinsichtlich der Bedeutsamkeit eines Ereignisses gibt es keine legal definierten Kriterien. Die Bundesregierung führt in einer Kleinen Anfrage hierzu aus, dass eine erhebliche Breitenwirkung sowie ein weites Zuschauerinteresse im In- und Ausland an der Veranstaltung vorhanden sein müssen.⁵² Unklar bleibt jedoch, wie diese Kriterien durch die Finanzverwaltung ausgelegt werden. Zumindest sollten jedoch die in § 4 Abs. 2 Rundfunkstaatsvertrag genannten Großereignisse, wie beispielsweise die Olympischen Sommer- und Winterspiele, in diesem Sinne bedeutsam sein. Darüber hinaus findet ein Wettbewerb nach Auffassung der Bundesregierung dann statt, wenn sich verschiedene Länder um die Ausrichtung der Veranstaltung bewerben können, aber nur ein Bewerber das Recht zur Austragung erhält.⁵³ Die Möglichkeit zur Bewerbung ist bereits ausreichend, weswegen ein Erlassersuch nicht daran scheitert, dass es nur einen Bewerber gibt. Bestimmt sich hingegen der Austragungsort eines Ereignisses automatisch aus den Ergebnissen vorangegangener sportlicher oder kultureller Wettbewerbe, ist der Anwendungsbereich der Norm nicht eröffnet. Aus diesem Grund darf beispielsweise weder für die Ausrichtung des Eurovision Song Contest noch für

40 BMF v. 23.1.1996 – IV B4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, unter 1.4.

41 Die Steuer sollte nur dann erlassen werden, wenn eine Gegenseitigkeitsvereinbarung vom anderen Staat unterschrieben wird. Siehe BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538. Nachdem jedoch zahlreiche Länder, u.a. Großbritannien und Spanien dies nicht getan haben (s. BMF v. 21.1.2010 – IV B 2 - S 13000/07/10044, BStBl. I 2010, 49), wurde die Bedingung wohl aufgehoben; der Steuererlass wird aber ungeachtet dessen weiter angewendet. Zur Kritik und weiteren Einzelheiten s. *Holthaus*, IStR 2010, 763 (763 ff.); *Holthaus*, IStR 2013, 468 (468 ff.).

42 *Anzinger*, FR 2006, 857 (863 ff.); *Frotscher* (Fn. 23), Rz. 174; *Strunk* (Fn. 33), Rz. 64.

43 FG Düsseldorf v. 31.7.2003 – 11 K 7376/01 E, EFG 2003, 1551. Siehe zum weiteren gerichtlichen Verfahrensgang in dieser Rechtssache: BFH v. 26.5.2004 – I R 80/03, BFH/NV 2005, 26, Rz. 9; FG Düsseldorf v. 17.10.2005 – 11 K 5616/04 E, EFG 2006, 353 (353 ff.); BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186.

44 BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186; s. auch *Kempermann*, FR 2007, 919 (919 f.).

45 Jahressteuergesetz 2009, BGBl. I 2008, 2794.

46 Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34c Abs. 5 EStG blieben hingegen unverändert. Siehe Fn. 22.

47 Demnach können weiterhin sowohl natürliche als auch juristische Personen einen Erlass beim zuständigen Finanzamt unter Einbeziehung des BMF beantragen.

48 BT-Drucks. 16/10189 v. 2.9.2008, 60.

49 BT-Drucks. 17/3549 v. 28.10.2010, 21; *Holthaus*, IStR 2016, 373 (374 f.); *Gosch* (Fn. 22), Rz. 31.

50 Steueränderungsgesetz 2015, BGBl. I 2015, 1834.

51 BT-Drucks. 18/6094 v. 23.9.2015, 87.

52 BT-Drucks. 17/13499 v. 15.5.2013 (zu Frage 5).

53 BT-Drucks. 17/13499 v. 15.5.2013 (zu Frage 6).

internationale Spiele europäischer Mannschaftswettbewerbe, wie der Champions League,⁵⁴ die Steuer erlassen werden.

Den von der Vorschrift zuvor wohl erfassten Champions League Erlass, Auslandskorrespondentenerlass und der Pauschalversteuerung für gastspielverpflichtete Künstler wurden demzufolge durch die Gesetzesänderungen die Rechtsgrundlage entzogen. Die Verlautbarungen sind aber – soweit ersichtlich – weiterhin in Kraft.⁵⁵ Die beiden letztgenannten Erlasse können auch nicht im Wege einer teleologischen Erweiterung, wie von *Holthaus* gefordert, rechtlich legitimiert werden.⁵⁶ Dies würde sowohl dem Wortlaut als auch dem Willen des Gesetzgebers widersprechen.

3. Erfolgreiche und gescheiterte Erlassersuche

Nach Auskunft des BMF wurden von 2007 bis 2015 insgesamt 18 Erlassersuche gestellt und davon 13 genehmigt, wobei die konkreten Veranstaltungen mit Verweis auf das Steuergeheimnis grundsätzlich nicht veröffentlicht werden (§ 30 AO).⁵⁷ Eine genaue Unterteilung, welche Veranstaltungen einen Erlass der Steuer unter der alten bzw. neuen Regelung erhielten, ist daher nur in Einzelfällen möglich. Die öffentlich bekannten Anwendungsbeispiele werden im Folgenden dargestellt.

Auf Basis des § 50 Abs. 7 EStG a.F. wurden der FIFA als Organisation und zahlreichen weiteren Personen die Steuern im Zusammenhang mit der Fußball-Weltmeisterschaft 2006 erlassen.⁵⁸ Ebenso kamen beschränkt steuerpflichtige Sportler der Leichtathletik-Weltmeisterschaft 2009 in Berlin in den Genuss eines teilweisen Erlasses der Steuer.⁵⁹ Demgegenüber scheiterte der Deutsche Eishockey Bund (DEB) gleich mehrfach mit seinem Erlassersuch und musste aus diesem Grund seine Bewerbung für die Ausrichtung der Eishockey-Weltmeisterschaften 2001, 2008 und 2009 zurückziehen.⁶⁰ Begründet wurde die Ablehnung damit, dass die mit der Ausrichtung der Weltmeisterschaft verbundenen volkswirtschaftlichen Vorteile als zu unbedeutend eingeschätzt wurden.⁶¹ Schätzungen zufolge ergaben hingegen einen volkswirtschaftlichen Nutzen von ca. € 100 Mio.⁶² Außerdem wurden die Teams der Formel 1 pauschal besteuert.⁶³ Im kulturellen Bereich wurden Auftritte des Popsängers *Michael Jackson* bevorzugt besteuert⁶⁴ sowie die Steuer im Rahmen der Weltausstellung (Expo) 2000 in Hannover erlassen.⁶⁵ Im Gegensatz dazu scheiterte die Stadt Weimar mit ihrem Erlassantrag zur Unterstützung der Bewerbung für den Titel Kulturhauptstadt Europas.⁶⁶

Nach der Reformierung der Vorschrift im Jahr 2009 profitierten die Champions League Finals in München und Berlin von einem Erlass der Steuer.⁶⁷ Zudem ist davon auszugehen, dass die Steuer auch im Rahmen der Europameisterschaftsspiele 2020 in München erlassen wird, da dies eine Voraussetzung für die Vergabe der Spiele darstellte.⁶⁸ Daneben finden sich Beispiele für die unterschiedliche Anwendung der Regelung durch die lokalen Finanzverwaltungen. So ist aus Medienberichten bekannt, dass der Golfverband im Zusammenhang mit der Bewerbung um den Ryder Cup 2018 sowie 2022 jeweils einen Antrag auf Erlass der Steuer gestellt hat. Im Gegensatz zum Finanzministerium Bayern im Jahre 2011 stimmten das brandenburgische Finanzministerium und das BMF vier Jahre später dem Erlass zu.⁶⁹ Schließlich bewarb sich die Stadt Essen im Jahr 2010 stellvertretend für die Ruhregion um den Titel Kul-

turhauptstadt Europas und war im Unterschied zu Weimar sowohl hierbei als auch mit ihrem Erlassersuch erfolgreich.⁷⁰

III. Vereinbarkeit des Steuererlasses mit dem europäischen Beihilferecht

1. Kriterien für das Vorliegen einer europarechtswidrigen Beihilfe

Das Beihilferecht verbietet „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, [...] soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“ (Art. 107 Abs. 1 AEUV).

Das beihilferechtliche Verfahrensrecht differenziert zwischen bestehenden und neuen Beihilfen. Zu den bestehenden Beihilfen gehören insbesondere Regelungen, die bereits vor Inkrafttreten der Europäischen Verträge im Jahr 1958 bestanden haben,⁷¹ sowie von der Kommission genehmigte Beihilfen und solche, bei denen die Verjährung bereits eingetreten ist. Beihil-

54 Eine Ausnahme hiervon stellt der Erlass der Steuer für die Champions League Finals 2012 in München und 2015 in Berlin dar, weil das Finale stets an einem neutralen Ort stattfindet und hierfür ein internationaler Bewerbungsprozess stattfindet. Siehe *Tetlak*, Eur. Taxn. 2013, 224 (230). In diesem Sinne wohl auch *Holthaus*, IStR 2013, 468 (469).

55 Diese sowie alle zuvor genannten Verwaltungsanweisungen befinden sich auf der Positivliste des aktuellen BMF-Schreibens, s. BMF v. 21.3.2017 – IV A 2 – O 2000/16/10001, BStBl. I 2017, 486.

56 *Holthaus*, IStR 2016, 373 (375 f.); *Holthaus* in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 98. Ergänzungslieferung, § 50 EStG Rz. 36–37. Siehe zu den Zweifeln in Bezug auf die fehlende Rechtsgrundlage für den Champions League Erlass auch *Frotscher* (Fn. 23), Rz. 182.

57 Antwort des BMF auf einen eigens gestellten Antrag nach dem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes (IFG). Eine Aufstellung über die bearbeiteten Anträge in der Zeit von 1990 bis 2006 liegt dem BMF nicht vor.

58 OFD Münster v. 10.2.2006 – S 2303 - 6 - St 45 - 33, DB 2006, 420; BT-Drucks. 15/1425 v. 15.7.2003 (zu Frage 8); *Deutsche Bundesregierung*, Fußball-WM 2006 – Abschlussbericht der Bundesregierung, 2006, 34; *Anzinger*, FR 2006, 857 (857 ff.).

59 OFD Karlsruhe v. 17.6.2008 – S 2302/4 – St 142S 2302/5 - St 142S 2303/9 - St 142, DAAAC-82741.

60 *Balzerkiewicz/Voigt*, BB 2005, 302 (302); *Holthaus*, IStR 2016, 373 (373).

61 BT-Drucks. 15/3765 v. 24.9.2004, 13.

62 *Balzerkiewicz/Voigt*, BB 2005, 302 (302).

63 *Holthaus* (Fn. 56), Rz. 31.

64 *Anzinger*, FR 2006, 857 (867).

65 *Holthaus* (Fn. 20), 111.

66 *Holthaus*, IWB Nr. 13 2007, 701 (709); *Holthaus*, IStR 2016, 373 (374).

67 Siehe Fn. 54.

68 UEFA, UEFA Euro 2020 Tournament Requirements, Sector 05 – Legal Aspects, 7.

69 Siehe u.a. <http://www.spiegel.de/sport/sonst/ryder-cup-bewerbung-deutschland-steuerbefreiung-gewahrt-a-1053698.html>. Beide Bewerbungen scheiterten jedoch, so dass im Ergebnis kein Erlass der Steuer gewährt wurde.

70 OFD Rheinland v. 16.10.2009 – S 2411 - 2009/0016 - St 153, IStR 2010, 36.

71 EuGH v. 11.12.1973 – 120/73, *Lorenz/Deutschland*, ECLI:EU:C:1973:152, Rz. 4–6. Als Referenzzeitpunkt für später zur EU bzw. dessen Vorgängern beigetretenen Ländern gilt in der Regel der jeweilige Beitrittszeitpunkt. Nach Auffassung von *Seer* und *Hey* stellt beispielsweise der deutsche Sanierungserlass eine bestehende Beihilfe dar, s. *Seer*, FR 2014, 721 (730–731); *Hey*, FR 2017, 455 (457); a.A. *Glatz*, IStR 2016, 447 (453); *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1799).

fen, die nicht den bestehenden Beihilfen zuzuordnen sind, sowie Umgestaltungen⁷² von bestehenden Beihilfen werden hingegen als neue Beihilfen klassifiziert (Art. 1 lit. b) und c) VerVO⁷³). Neue Beihilfen sind vor der Einführung notifizierungspflichtig und unterliegen bis zur Genehmigung durch die Kommission dem Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 AEUV). Ein Verstoß dagegen führt *ex tunc* zur Rückforderung der gewährten Vorteile einschließlich Zinsen. Der Rückforderungszeitraum beträgt zehn Jahre (Art. 16 i.V.m. Art. 17 VerVO).⁷⁴ Die bestehenden Beihilfen obliegen dagegen einer fortlaufenden Prüfung durch die Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten (Art. 108 Abs. 1 AEUV) und genießen Bestandsschutz, so dass eine Rückzahlung *ex nunc* begrenzt ist. Die Durchführung ist demnach bis zur Feststellung der Vertragswidrigkeit gestattet.

Der Steuererlass gem. § 50 Abs. 4 EStG ist aufgrund der Umgestaltung der Tatbestandsmerkmale im Rahmen des JStG 2009 grundsätzlich als neue Beihilfe zu qualifizieren.⁷⁵ Im Gegensatz dazu ist die Regelung des § 50 Abs. 7 EStG a.F. wohl als bestehende Beihilferegelung einzustufen, so dass die darauf basierenden Erlasse der Steuer nur in Ausnahmefällen und unter Beachtung der Verjährungsfrist aufgegriffen werden können. Die folgenden Ausführungen beschränken sich daher auf die neue Regelung ab dem Jahr 2009.

a) Begünstigung aus staatlichen Mitteln

Das erste Tatbestandsmerkmal einer Beihilfe ist die Begünstigung. Eine solche stellt jede wirtschaftliche Vergünstigung dar, sofern das begünstigte Unternehmen den Vorteil unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte.⁷⁶ Demnach werden sowohl direkte als auch indirekte Subventionen als Vorteil klassifiziert. Das zweite Tatbestandsmerkmal erfordert weiterhin, dass die Begünstigung aus staatlichen Mitteln und ohne eine entsprechende Gegenleistung gewährt wird.⁷⁷ Der Steuererlass für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern erfüllt beide Kriterien, da der Verzicht auf Steuereinnahmen die betroffenen Personen begünstigt und aus staatlichen Mitteln finanziert wird.

b) Beihilferechtlicher Unternehmensbegriff

Der Unternehmensbegriff folgt systemkonform der Definition aus dem europäischen Kartellrecht, da sowohl dieses als auch das Beihilferecht ein Teilgebiet des europäischen Wettbewerbsrechts sind.⁷⁸ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wird unter dem Begriff des Unternehmens jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit unabhängig von der Rechtsform oder der Art der Finanzierung gefasst.⁷⁹ Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt dann vor, wenn Waren oder Dienstleistungen auf einem Markt angeboten werden,⁸⁰ wobei eine Gewinnerzielungsabsicht nicht zwingend erforderlich ist.⁸¹ Die Unternehmenseigenschaft wird auch durch eine Gemeinnützigkeit nicht grundsätzlich ausgeschlossen.⁸² Aus diesen Gründen können Sportvereine und Verbände mögliche Unternehmen im Sinne des Beihilferechts sein.⁸³ Neben juristischen Personen können darüber hinaus auch natürliche Personen als Unternehmen qualifiziert werden.⁸⁴ Nach der Rechtsprechung des EuGH sind beispielsweise Ärzte als Unternehmen zu qualifizieren, weil diese fachärztliche Dienstleistungen auf dem Markt anbieten.⁸⁵ Demnach werden auch freiberufliche Tätigkeiten von dem Un-

ternehmensbegriff erfasst, so dass dies konsequenterweise auch für selbständig tätige Künstler, Sportler sowie ihre Zusammenschlüsse⁸⁶ gelten muss. Im Gegensatz hierzu ist bei nichtselbständigen Personen die Unternehmenseigenschaft wohl zu verneinen.⁸⁷

Allerdings würde die allgemeine Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht den Besonderheiten des kulturellen Bereichs

72 Die Begriffe „Umgestaltung“ und „Änderung“ von bestehenden Beihilfen sind gleichbedeutend. Siehe *Bartosch* in *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 1 VO 2015/1589 Rz. 10.

73 *Kommission*, Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2015 Nr. L 248, 1.

74 Im Detail zu Fragen im Hinblick auf die Rückforderung, s. *Martini*, *StuW* 2017, 101 (101 ff.).

75 EuGH v. 9.8.1994 – Rs. C-44/93, *Namur-Les assurances du crédit SA/Office national du ducroire und Belgischer Staat*, ECLI:EU:C:1994:311, Rz. 28–35; EuG v. 30.4.2002 – Rs. T-195/01 und T-207/01, *Gibraltar/Kommission*, ECLI:EU:T:2002:111, Rz. 111; EuG v. 20.9.2011 – Rs. T-394/08, T-408/08, T-453/08 und T-454/08, *Regione autonoma della Sardegna/Kommission*, ECLI:EU:T:2011:493, Rz. 176 m.w.N.; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P OY*, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 47. Zu der Unterscheidung zwischen Alt- und Neubehilfen im Allgemeinen s. *Soltész/Wagner*, *EuZW* 2013, 856 (856 ff.).

76 Siehe u.a. EuGH v. 11.7.1996 – Rs. C-39/94, *SFEI u.a./La Poste u.a.*, ECLI:EU:C:1996:285, Rz. 60. Für eine detaillierte Übersicht zur Anwendung des Kriteriums auf steuerliche Maßnahmen s. *Englisch*, *StuW* 2012, 318 (319 ff.).

77 EuGH v. 22.6.2006 – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, *Forum 187/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:416, Rz. 86–87; EuGH v. 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, ECLI:EU:C:2011:732, Rz. 72 m.w.N.; *Hey*, *StuW* 2015, 331 (338). Im Steuerrecht werden auch keine Gegenleistungen gewährt, so dass die Kriterien aus der *Altmark Trans* Entscheidung nicht anwendbar sind. Siehe EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00, *Altmark Trans/Nahverkehrsgesellschaft Altmark*, ECLI:EU:C:2003:415, Rz. 88–93.

78 EuGH v. 26.6.2017 – Rs. C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496, Rz. 38 f. jeweils m.w.N.

79 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze*, ECLI:EU:C:2006:8, Rz. 107 m.w.N.; EuGH v. 12.9.2000 – Rs. C-180/98 bis C-184/98, *Pavel Pavlov u.a./Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, ECLI:EU:C:2000:428, Rz. 74 m.w.N.

80 Siehe u.a. EuGH v. 18.6.1998 – Rs. C-35/96, *Kommission/Italien*, ECLI:EU:C:1998:303, Rz. 36.

81 EuGH v. 1.7.2008 – Rs. C-49/07, *MOTOE/Elliniko Dimosio*, ECLI:EU:C:2008:376, Rz. 27. Kritisch *Bartosch* (Fn. 72), Einleitung Rz. 26.

82 *Kommission* v. 5.12.2012 – SA.33952, *Kletteranlagen des Deutschen Alpenvereins/Kommission*, C(2012) 8761 final, Rz. 45.

83 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 8.

84 *Kommission* v. 30.4.2008 – N 704/2007, *Aid to theatre and circus sector: Region of Valencia*, C(2008)1603 fin, Rz. 24.

85 EuGH v. 12.9.2000 – Rs. C-180/98 bis C-184/98, *Pavel Pavlov u.a./Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, ECLI:EU:C:2000:428, Rz. 76; EuGH v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03, *Heiser/Finanzamt Innsbruck*, ECLI:EU:C:2005:130, Rz. 26.

86 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze*, ECLI:EU:C:2006:8, Rz. 112; EuGH v. 16.12.2010 – Rs. C-480/09 P, *AceaElectrabel Produzione SpA/Kommission*, ECLI:EU:C:2010:787, Rz. 47 f.

87 Bei Vorliegen einer wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit muss jedoch das Einkommen verhältnismäßig aufgeteilt werden. Siehe *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 10.

Rechnung tragen, so dass in diesem Sektor besondere Bestimmungen gelten. Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt demnach vor, wenn die Aktivität *vorwiegend* durch Besucher- und Benutzerentgelte finanziert wird und die Veranstaltung einer breiten Öffentlichkeit offensteht.⁸⁸ Soweit ersichtlich, gibt es aber weder Rechtsprechung noch eine Definition zur Auslegung dieses Schwellenwerts. Demgegenüber kommt ein Erlass der Steuer für Kulturvereinigungen nur dann in Betracht, wenn ihr Auftritt *wesentlich* aus öffentlichen Mitteln gefördert wird. Dies ist nach dem Kulturorchestererlass bei einer Förderungshöhe von mindestens einem Drittel der Kosten gegeben.⁸⁹ Sofern die Grenze „vorwiegend“ im Sinne von mehr als 50 % zu interpretieren ist, kann demnach nur dann eine Beihilfe vorliegen, wenn die Förderung zwischen 33,33 % und 49,99 % der Kosten beträgt.⁹⁰

c) Bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige

aa) Grundzüge der Selektivitätsprüfung in Abhängigkeit von der Art der Maßnahme

Beihilferechtlich relevant sind nur Regelungen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen und die somit eine selektive Wirkung haben. Im Steuerrecht ist die Selektivität meist das entscheidungserhebliche Kriterium,⁹¹ da, wie *Generalanwältin Kokott* anführt, die weiteren Kriterien „nahezu immer erfüllt sind“.⁹² Das anwendbare Schema der Selektivitätsprüfung ist abhängig davon, ob es sich bei der Maßnahme um eine Beihilferegelung oder Einzelbeihilfe handelt.⁹³ Bei einer Beihilferegelung wird eine Beihilfe in Abhängigkeit von allgemeinen und abstrakten Kriterien gewährt (Art. 1 lit. d) VerfVO). Im Gegensatz dazu handelt es sich um Einzelbeihilfen, wenn diese nicht auf einer Beihilferegelung beruhen (*Ad-hoc Beihilfen*) oder die Genehmigung der Beihilferegelung eine gesonderte Anmeldung der individuellen Beihilfen vorsieht (Art. 1 lit. e) VerfVO). Interessanterweise weist der Steuererlass für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Sportlern sowohl Merkmale einer Beihilferegelung als auch einer Einzelbeihilfe auf.

(1) Beihilferegelungen

Beihilferegelungen werden anhand des vom EuGH entwickelten dreistufigen Prüfungsschemas auf eine selektive Wirkung untersucht. Im ersten Schritt muss ein Bezugssystem bestimmt werden, wobei dies nach der Rechtsprechung des EuGH die allgemeine bzw. „normale“ Besteuerung ist.⁹⁴ Das Bezugssystem wird durch das Zusammenwirken der Steuerbemessungsgrundlage, des Steuerpflichtigen, des Steuertatbestandes sowie der Steuersätze konkretisiert und stellt normalerweise die Abgabe selbst dar.⁹⁵ Die Wahl eines geeigneten Referenzsystems ist jedoch in der Rechtsprechung und Literatur häufig umstritten.⁹⁶

Das gewählte Bezugssystem dient auf der zweiten Stufe als Vergleichsmaßstab für die Untersuchung, ob die Regelung dazu geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen. Für den Vergleich werden aber nur Unternehmen herangezogen, „die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“.⁹⁷ Sofern eine begünstigende Maßnahme demnach unterschiedslos von allen

Wirtschaftsteilnehmern in Anspruch genommen werden kann, ist sie nicht selektiv.⁹⁸ Anderenfalls liegt eine *prima facie* Selektivität vor, wobei die benachteiligte Gruppe von Unternehmen nicht explizit bestimmt werden muss.⁹⁹

Eine *prima facie* Selektivität kann im dritten Schritt durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt werden. Hierfür müssen systemimmanente Gründe in Bezug auf das Bezugssystem vorhanden sein, wobei externe systemfremde politische Ziele explizit ausgeschlossen sind.¹⁰⁰ Anerkannte Rechtfertigungsgründe sind nach Ansicht der Kommission u.a. die Bekämpfung von Betrug, die Notwendigkeit zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sowie eine bessere Handhabbarkeit für die Verwaltung.¹⁰¹ Des Weiteren muss die Maßnahme

88 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABL. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 33–37.

89 BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 1.2.

90 Bei einer Förderung von weniger als 33,33 % der Kosten kommt ein Erlass der Steuer auf Basis des Kulturorchestererlasses nicht in Betracht. Bei einer Förderung von mindestens 50 % der Kosten verneint die Kommission die Unternehmenseigenschaft.

91 Siehe u.a. *Hey*, StuW 2015, 331 (338 ff.); *Thiede*, IStR 2016, 286 (285); *Blumenberg* (Fn. 17), 21; *Schnitger*, IStR 2017, 421 (423).

92 Schlussantrag *GAin Kokott* v. 16.4.2015 – Rs. C-66/14, Finanzamt Linz/Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, ECLI:EU:C:2015:242, Rz. 114.

93 EuGH v. 4.6.2015 – Rs. C-15/14 P, Kommission/MOL, ECLI:EU:C:2015:362, Rz. 60.

94 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 56; EuG v. 7.3.2012 – Rs. T-210/02, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:T:2012:110, Rz. 49.

95 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABL. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 133–134.

96 Siehe hierzu beispielsweise die kontrovers geführte Diskussion zur Sanierungsklausel u.a. *Kommission* v. 26.1.2011 – C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10), Deutschland/Kommission, ABL. EU 2011 Nr. L 235, 26, Rz. 66; EuG v. 4.2.2016 – Rs. T-287/11, Heitkamp Bauholding/Kommission, ECLI:EU:T:2016:60, Rz. 108–109; EuG v. 4.2.2016 – Rs. T-620/11, GFKL/Kommission, ECLI:EU:T:2016:59, Rz. 126; *Hey*, StuW 2010, 301 (309); *Marquart*, IStR 2011, 445 (445 ff.); *Blumenberg/Haisch*, FR 2012, 12 (15); *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786 (786 ff.); *Klemt*, DSSt 2013, 1057 (1059); *de Weeth*, DSSt 2014, 2485 (2485 ff.); *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (130 ff.).

97 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis 80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, Rz. 49; EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99, Adria-Wien Pipeline/Finanzlandesdirektion Kärnten, ECLI:EU:C:2001:598, Rz. 41; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, P OY, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 10; EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, World Duty (ehemals Autogrill España), Banco Santander, Santusa/Kommission, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 54 m.w.N. Die Anwendung des Prüfungsschemas ist nicht nur auf Maßnahmen des Steuerrechts beschränkt, s. u.a. EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-524/14 P, Hansestadt Lübeck/Kommission, ECLI:EU:C:2016:971, Rz. 55.

98 EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, P OY, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 18.

99 EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, World Duty (ehemals Autogrill España), Banco Santander, Santusa/Kommission, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 71.

100 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 53; EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rz. 88; EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis 80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, Rz. 64; EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, World Duty (ehemals Autogrill España), Banco Santander, Santusa/Kommission, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 58; a.A. *Bartosch* (Fn. 72), Art. 107 Abs. 1 AEUV Rz. 130.

101 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABL. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 139.

so ausgestaltet sein, dass sie verhältnismäßig ist und das Ziel nicht auch durch eine weniger weitreichende Maßnahme verwirklicht werden kann.¹⁰² Im Gegensatz zu den ersten beiden Schritten der Selektivitätsprüfung liegt die Beweislast auf dieser Stufe beim Mitgliedstaat bzw. dem Kläger.¹⁰³

(2) Spezialfall: Selektivität infolge von Ermessensentscheidungen

Im Europarecht wird im Gegensatz zum deutschen Recht nicht klar zwischen Beurteilungs- und Ermessensspielraum getrennt. Stattdessen wird jeder Entscheidungsspielraum der Verwaltung unter dem Begriff des Ermessens subsumiert.¹⁰⁴ Im Beihilferecht sind derartige Ermessensentscheidungen ein Spezialfall der Beihilferegelungen und werden durch die Kommission ebenfalls im Rahmen des dreistufigen Prüfungsschemas auf ihre Selektivität hin untersucht. Besonderheiten ergeben sich jedoch auf der zweiten Stufe. Eine selektive Wirkung einer Ermessensentscheidung wird bereits dann angenommen, wenn die Finanzverwaltung den Kreis der Begünstigten oder die Bedingungen zur Gewährung des wirtschaftlichen Vorteils bestimmen kann und die Tatbestandsvoraussetzungen einer Regelung allgemein und vage formuliert sind.¹⁰⁵ Dies gilt unabhängig davon, ob die Regelung *prima facie* für alle Unternehmen gilt.¹⁰⁶ Ein Nachweis der willkürlichen Ausübung des Ermessens ist nicht erforderlich.¹⁰⁷ Keine selektive Wirkung liegt hingegen vor, wenn bei Erfüllung der festgelegten Kriterien automatisch ein Recht auf Inanspruchnahme der Maßnahme folgt.¹⁰⁸ Dies ist bei behördlichen Genehmigungen der Fall, sofern diese auf objektiven, nichtdiskriminierenden Kriterien beruhen, im Voraus bekannt sind und die Genehmigung gerichtlich überprüfbar sind.¹⁰⁹

Eine angenommene Selektivität aufgrund eines Ermessensspielraums kann auf der dritten Stufe der Selektivitätsprüfung jedoch gerechtfertigt werden, sofern die Kriterien zur Ermessensausübung aus den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems entstammen und daher systemimmanent sind.¹¹⁰ Demgegenüber ist eine Rechtfertigung ausgeschlossen, wenn das Ermessen anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien, wie beispielsweise dem Erhalt von Arbeitsplätzen, ausgeübt wird (weites Ermessen).¹¹¹

(3) Einzelbeihilfen

Die Besonderheit bei der Selektivitätsprüfung von Einzelbeihilfen ist, dass grundsätzlich nicht auf das dreistufige Prüfungsschema zurückgegriffen werden kann. Schließlich kann kein Referenzsystem gebildet werden, wenn die Maßnahme gerade nicht auf einer gesetzlichen Regelung beruht. Stattdessen ist in diesem Fall von einer Selektivität auszugehen, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt wird.¹¹² Von einem solchen ist jedoch bereits nach Prüfung der Begünstigung auszugehen. Infolgedessen kommt dem Selektivitätskriterium bei derartigen Einzelbeihilfen keine eigenständige Bedeutung mehr bei.

Vor diesem Hintergrund ist die Einordnung einer Maßnahme als Beihilferegelung bzw. Einzelbeihilfe für die Anwendung des entsprechenden Prüfungsschemas entscheidend. Es ist daher überraschend, dass lediglich in dem Beschluss *Apple/Kommission* eine dahingehende Untersuchung vorgenommen wird.¹¹³ In diesem Verfahren geht die Kommission grundsätzlich von

einer Einzelbeihilfe aus und nimmt aufgrund des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils bereits die Selektivität an. Obwohl dies eigentlich ausreichend wäre, wendet die Kommission „vollständigkeitshalber“ zusätzlich das dreistufige Prüfungsschema an.¹¹⁴ Demgegenüber äußert sich die Kommission in den Beschlüssen *Fiat* und *Starbucks* ohne inhaltliche Prüfung nicht zu dieser Einordnungsfrage und wendet das Prüfungsschema einer Beihilferegelung an. Trotzdem wird – offenbar ergänzend – die Selektivität der Maßnahme festgestellt, sofern diese als Einzelbeihilfe zu qualifizieren wäre.¹¹⁵ Im Hinblick auf die Vorhersehbarkeit und Rechtssicherheit bei beihilferechtlichen Untersuchungen der Kommission ist die parallele Anwendung beider Prüfungsschemas jedoch als äußerst kritisch zu beurteilen.

bb) Entfaltet ein Erlass der Steuer für Sportler und Künstler eine selektive Wirkung?

(1) Der Steuererlass als Beihilferegelung

Da ein Erlass der Steuer in Abhängigkeit von allgemeinen und abstrakten Kriterien gewährt werden kann, ist die Norm als Beihilferegelung zu qualifizieren. Es ist demzufolge auf die dreistufige Prüfung zurückzugreifen. Auf der ersten Stufe der Se-

102 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis 80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, Rz. 75.

103 EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-159/01, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2004:246, Rz. 46; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 81.

104 *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 544; *Sachs* in *Stelkens/Bonk/Sachs*, Verwaltungsverfahrensgesetz, 8. Aufl. 2014, § 40 VwVfG Rz. 163.

105 EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-241/94, *Kommission/Frankreich (Kimberley Clark)*, ECLI:EU:C:1996:353, Rz. 23 f.; *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 123–124.

106 EuGH v. 29.6.1999 – Rs. C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport*, ECLI:EU:C:1999:332, Rz. 27; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P OY*, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 25.

107 EuG v. 6.3.2002 – verb. Rs. T-127/99, T-129/99 und T-148/99, *Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava u.a./Kommission*, ECLI:EU:T:2002:59, Rz. 154; EuG v. 6.3.2002 – verb. Rs. T-92/00 und T-103/00, *Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava und Ramondín Cápsulas/Kommission*, ECLI:EU:T:2002:61, Rz. 35.

108 Kritisch zu dieser Auslegung der Kommission s. *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265 (270).

109 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 123–125 m.w.N.

110 In diesem Sinne *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 124; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P OY*, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 26.

111 EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P OY*, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 27.

112 EuG v. 26.2.2015 – Rs. T-385/12, *Orange/Kommission*, ECLI:EU:T:2015:117, Rz. 53; EuGH v. 4.6.2015 – Rs. C-15/14 P, *Kommission/MOL*, ECLI:EU:C:2015:362, Rz. 60.

113 *Kommission* v. 30.8.2016 – SA.38373, *Kommission/Apple*, C(2016) 5605 final, Rz. 436–437.

114 *Kommission* v. 30.8.2016 – SA.38373, *Kommission/Apple*, C(2016) 5605 final, Rz. 224–226.

115 *Kommission* v. 21.10.2015 – SA.38375, *Kommission/Fiat*, C(2015) 7152 final, Rz. 218; *Kommission* v. 21.10.2015 – SA.38374, *Kommission/Starbucks*, C(2015) 7143 final, Rz. 254.

lektivitätsprüfung muss ein Bezugssystem definiert werden. Dieses besteht u.E. im vorliegenden Fall in der regulären Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern, die ohne die Spezialvorschrift des § 50 Abs. 4 EStG Anwendung finden würde. Hiernach ist regelmäßig von einer tatsächlichen Besteuerung dieser Einkünfte auszugehen. Auf der zweiten Stufe wäre grundsätzlich zu prüfen, ob die Regelung zwischen Unternehmen unterscheidet, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Ob dies der Fall ist, ergibt sich, wie oben ausgeführt, aus dem Spezialfall der Ermessensentscheidungen. Aus diesem Grund ist bei dem Steuererlass bereits deshalb von einer selektiven Maßnahme auszugehen, weil dessen Tatbestandsvoraussetzungen vage formuliert sind und die Finanzverwaltung somit über Ermessen verfügt. Fraglich ist indes, ob die angenommene Selektivität auf der dritten Stufe durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems gerechtfertigt werden kann.

Seit der Gesetzesnovelle im Jahr 2009 soll ausweislich der Gesetzesbegründung die Norm auch Sachverhalte erfassen, die beispielsweise aus wettbewerbs-, kultur- oder sportpolitischen Gründen im besonderen öffentlichen Interesse liegen.¹¹⁶ Allerdings können nach ständiger Rechtsprechung derartige Ziele auf dieser Ebene nicht berücksichtigt werden, da sie nicht aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems entstammen.¹¹⁷ Sie sind daher nicht geeignet, die Regelung zu rechtfertigen. Diese systemfremden Ziele können aber ggf. im Rahmen der Ausnahmetatbestände i.S.v. Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV berücksichtigt werden.¹¹⁸

Mögliche steuersystemimmanente Rechtfertigungsgründe könnten hingegen die Vermeidung von Doppelbesteuerung sowie die Bekämpfung von Betrug sein. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat obliegt und Deutschland als Quellenstaat demzufolge nicht unilateral auf die Steuer verzichten müsste. Auch das Argument der Betrugsbekämpfung ist vorliegend nicht einschlägig. Schließlich hat die OECD zur Vermeidung der Steuerverkürzung von hochmobilen Sportlern und Künstlern durch die spezialrechtliche Regelung des Art. 17 OECD-MA gerade deswegen eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat vorgesehen. Auch wenn Kritiker dieses Sonderwegs dieses Argument heutzutage als überholt ansehen,¹¹⁹ so entspricht die Umsetzung dieses Artikels langjähriger deutscher Abkommenspolitik.¹²⁰ Der Steuererlass steht damit diametral zur Logik des international etablierten Steuersystems von Künstlern und Sportlern.

In Bezug auf den Steuererlass für inländische Veranstaltungen international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet (§ 50 Abs. 4 Alt. 1 EStG) sind auch weitere Rechtfertigungsgründe vorliegend nicht ersichtlich. Diese Erlässalternative stellt demnach eine nicht zu rechtfertigende selektive Maßnahme dar. Demgegenüber kann ein Steuererlass für ausländische Kulturvereinigungen (§ 50 Abs. 4 Alt. 2 EStG) u.E. mit systeminnewohnenden Argumenten gerechtfertigt werden, weil hierbei eine wesentliche Förderung durch öffentliche Mittel vorausgesetzt ist. Es erscheint nur steuersystematisch logisch, dass auf die Besteuerung dieser Mittel verzichtet wird. Andernfalls müsste die Förderung bei einem gegebenen Budget um

die Steuer erhöht werden. Die Regelung ist zudem auch systemlogisch umgesetzt, da Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur Förderung der Kunst zu den steuerfreien Einnahmen zählen (§ 3 Nr. 11 EStG). Im Ergebnis stellt diese Erlässalternative wohl grundsätzlich keine Beihilfe dar, sofern diese durch die Verwaltung konsistent angewendet werden würde.

Allerdings ergeben sich Anhaltspunkte für eine inkonsistente Anwendung zum einen aus der grundsätzlichen Abgrenzung von Solisten bzw. solistisch besetzten Ensembles sowie Kulturvereinigungen heraus und zum anderen aus der unterschiedlichen Auslegung des Begriffs der Kulturvereinigung in den verschiedenen regionalen Finanzverwaltungen. Während in Kiel¹²¹ und München¹²² die Einstufung als Kulturvereinigung ausschließlich anhand der künstlerischen Darbietung beurteilt wird, hängt dies in Münster, Hamburg, Berlin und Frankfurt darüber hinaus von der Mitgliederzahl ab.¹²³ Eine weitere regionale Besonderheit betrifft Jazz Ensembles, welchen seit dem Jahr 2011 in Bayern der Erlass wohl stets versagt wird.¹²⁴ Diese Ungleichbehandlung zwischen den einzelnen Regionen kann für beihilferechtliche Zwecke nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass der Gesetzgeber die Zuständigkeit den lokalen Behörden zugewiesen hat. Der EuGH hat zwar entschieden, dass Gebietskörperschaften auf ihr Zuständigkeitsgebiet beschränkte Steuervorteile gewähren dürfen, aber nur sofern die Gebietskörperschaft über institutionelle, prozedurale sowie wirtschaftliche und finanzielle Autonomie verfügt.¹²⁵ In diesem Fall würde das Referenzsystem auf die jeweilige Gebietskörperschaft begrenzt sein, so dass nur in diesem Gebiet agierende Unternehmen verglichen werden könnten. Für Zwecke der Einkommen- sowie Körperschaftsteuer fehlt es den Bundesländern jedoch an der wirtschaftlichen und finanziellen Autonomie. Einnahmen

116 BT-Drucks. 16/10189 v. 2.9.2008, 60.

117 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rz. 91–92.

118 Siehe dazu Abschnitt III. 2.

119 Zu dieser Diskussion sowie den Änderungsvorschlägen s. *Roeleveld/Tetlak* in *Global Tax Treaty Commentaries*, Article 17, Kapitel 1.1.2.3; *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, Art. 17 OECD-MA, Art. 17 Rz. 1; *Wassermeyer/Schwenke* (Fn. 19), Art. 17 OECD-MA Rz. 1 m.w.N.

120 Mit Ausnahme des Doppelbesteuerungsabkommens mit Griechenland enthalten alle deutschen Abkommen einen Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung. Im Hinblick auf das Abkommen mit Belgien gilt dies nur für selbstständig tätige Künstler und Sportler. Bei nicht selbstständig Tätigen hat Deutschland nur das Besteuerungsrecht, sofern u.a. die 183-Tage Regelung erfüllt wird.

121 OFD Kiel v. 11.5.1998 – S 2303 A - St 116, DB 1998, 1692, Rz. 3.

122 OFD München v. 11.4.2000 – S 2303 - 49 St 42, DStR 2000, 1009, Rz. 3.

123 OFD Berlin v. 21.7.1998 – St 414 - S 2303 - 3-95, DStR 1999, 26. Die Verfügungen der OFD Frankfurt, Hamburg und Münster sind nicht veröffentlicht, entsprechen aber dem Wortlaut der Verfügung vom OFD Berlin, s. *Holthaus* (Fn. 56), § 50 EStG Rz. 34.

124 Bis zum Jahr 2010 waren in Bayern Jazz-Ensembles noch stets als Kulturvereinigungen anzusehen. Siehe OFD München v. 11.4.2000 – S 2303 - 49 St 42, DStR 2000, 1009, Rz. 3. Auf Druck anderer Bundesländer wurde diese Verfügung im Jahr 2011 jedoch wieder zurückgenommen und eine Kehrtwendung vollzogen, so dass Jazzgruppen seitdem in Bayern wohl als solistisch geprägt eingestuft werden. Siehe *Holthaus* (Fn. 20), 103; OFD München v. 24.10.2011 – S 2303.1.1-5/2 St32, DB 2011, 2575.

125 Zu den Tatbestandsvoraussetzungen im Detail s. *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 142–155; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 67.

aus diesen Steuerarten werden gem. Art. 106 Abs. 3 GG zwischen dem Bund und den Bundesländern aufgeteilt, so dass die entsprechende Region die finanziellen Auswirkungen der Steuervergünstigung nicht allein trägt.¹²⁶ Aus diesem Grund ist § 50 Abs. 4 Alt. 2 EStG aufgrund der Verwaltungspraxis regional selektiv, wobei dies nicht durch systemimmanente Gründe gerechtfertigt werden kann.¹²⁷

(2) Verwaltungsanweisungen als Einzelbeihilfen

Schließlich soll der Steuererlass noch im Hinblick auf Verwaltungsanweisungen und Einzelbeihilfen analysiert werden. Eine solche Einzelbeihilfe liegt vor, sofern ein Erlass der Steuer nicht unter eine der beiden Erlassalternativen subsumiert werden kann und demnach nicht auf einer Beihilferegelung beruht. Beispiele dafür stellen Erlasse der Steuer auf Grundlage des Champions League Erlasses, des Auslandskorrespondenten-erlasses sowie der Pauschalbesteuerung für gastspielverpflichtete Künstler dar. Diesen wurde spätestens mit der Änderung der Steuererlassvorschrift im Jahr 2015 die Rechtsgrundlage entzogen, sie werden aber wohl weiterhin durch die Finanzverwaltung angewandt. Bei Einzelbeihilfen wirkt ein Erlass der Steuer bereits dann selektiv, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt wird. Dies ist vorliegend zweifelsohne erfüllt. Eine Rechtfertigung der angenommenen Selektivität ist bei Einzelbeihilfen grundsätzlich ausgeschlossen.¹²⁸

d) Auswirkung auf den Wettbewerb sowie den Handel

Zum Vorliegen einer Beihilfe muss die Maßnahme außerdem noch den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen sowie den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen. An diese beiden Kriterien werden jedoch keine hohen Anforderungen gestellt. Insbesondere ist ein Nachweis zur tatsächlichen Wettbewerbsverfälschung bzw. Beeinträchtigung des Handels nicht erforderlich, da bereits die Eignung hierzu ausreichend ist.¹²⁹ Demzufolge sind bei steuerlichen Maßnahmen diese Tatbestandsmerkmale der Beihilfe regelmäßig erfüllt.¹³⁰

Auch beim vorliegenden Steuererlass für Sportler und Künstler ist von einer wettbewerbsverfälschenden Wirkung auszugehen. Schließlich liegt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine solche vor, wenn ein Unternehmen von Kosten befreit ist, die es im Rahmen seiner normalen Geschäftstätigkeit zu zahlen hätte.¹³¹ Des Weiteren schließt auch eine monopolistische Stellung eines Unternehmens grundsätzlich die Wettbewerbsverfälschung nicht aus,¹³² so dass das Kriterium auch bei einem Erlass der Steuer für (quasi-)monopolistische Sport- und Kulturbedingungen stets erfüllt ist.

Ferner wird eine Handelsbeeinträchtigung zwischen den Mitgliedstaaten dann angenommen, wenn durch eine von einem Mitgliedstaat gewährte Maßnahme die Stellung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen, konkurrierenden Unternehmen im unionsinternen Handel gestärkt wird.¹³³ Ausnahmen hiervon bestehen im kulturellen und sportlichen Bereich nach Ansicht der Kommission insbesondere bei Ereignissen mit überwiegend regionalem Einzugsgebiet.¹³⁴ Der Steuererlass hingegen setzt ein besonderes öffentliches Interesse voraus. Dies besteht zum einen bei international bedeutsamen kulturellen und sportlichen Ereignissen, die auf ein weites Zuschauerinteresse im In- und Ausland treffen (§ 50 Abs. 4 Alt. 1

EStG).¹³⁵ Für diese Erlassalternative ist daher stets von einer Handelsbeeinträchtigung auszugehen. Ein besonders öffentliches Interesse besteht zum anderen an inländischen Auftritten ausländischer Kulturvereinigungen, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird (§ 50 Abs. 4 Alt. 2 EStG). Hierbei wäre nach dem Ausnahmekatalog der Kommission zwischen regional begrenzten sowie großen und renommierten Veranstaltungen, die überregional beworben werden, zu unterscheiden.¹³⁶ Der Anwendungsbereich dieser Erlassalternative ist jedoch nicht auf lokale Veranstaltungen begrenzt. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass auch Veranstaltungen mit grenzüberschreitenden Auswirkungen begünstigt werden. Demzufolge liegt auch hier eine Handelsbeeinträchtigung vor.

Abweichend hiervon wird angenommen, dass keine Auswirkungen auf den Handel bzw. den Wettbewerb vorliegen, wenn der Beihilfehöchstbetrag maximal € 200.000 für ein einziges Unternehmen innerhalb von drei Steuerjahren beträgt (*De-minimis*-Verordnung).¹³⁷ Vorliegend sieht jedoch der Steuererlass keine derartige Einschränkung in der Höhe des Steuervorteils vor. Im Ergebnis stellen somit u.E. der Steuererlass für Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern sowie die darauf basierenden Verwaltungsentscheidungen grundsätz-

126 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, I, Rz. 152–153.

127 Auch im Hinblick auf § 50 Abs. 4 Alt. 1 EStG könnte eine regionale Selektivität vorliegen. Ein Hinweis darauf ist die divergierende Beurteilung der bayerischen und brandenburgischen Finanzverwaltung bei der Bewerbung zum Ryder Cup.

128 Demgegenüber gibt es Rechtfertigungsausnahmen bei Pauschalbesteuerungen besonderer Tätigkeiten. Diese sind aber bei Ermessensregelungen nicht einschlägig. Siehe *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, I, Rz. 181–182.

129 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze*, ECLI:EU:C:2006:8, Rz. 140; EuGH v. 14.1.2015 – Rs. C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9, Rz. 65; kritisch *Hey*, StuW 2015, 331 (343).

130 In diesem Sinne auch *Valta*, StuW 2015, 257 (267); *Hey*, StuW 2015, 331 (343).

131 EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, *Deutschland/Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467, Rz. 30; EuGH v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03, *Heiser/Finanzamt Innsbruck*, ECLI:EU:C:2005:130, Rz. 55.

132 Zu den Ausnahmen bei rechtlichen Monopolen s. *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, I, Rz. 188; EuGH v. 16.7.2014 – Rs. T-295/12, *Deutschland/Kommission*, ECLI:EU:T:2014:675, Rz. 153–163.

133 EuGH v. 14.1.2015 – Rs. C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9, Rz. 65–66.

134 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, I, Rz. 197 m.w.N.

135 BT-Drucks. 17/13499 v. 15.5.2013 (zu Frage 5).

136 *Kommission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, I, Rz. 197.

137 *Kommission*, Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABl. EU 2013 Nr. L 352, I, Art. 3 Abs. 2.

lich eine Beihilfe dar, weil sämtliche Kriterien kumulativ erfüllt sind.

2. Ausnahmetatbestände

a) Allgemeine Voraussetzungen

Eine Maßnahme ist trotz Vorliegen aller beihilferechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen mit dem Binnenmarkt vereinbar, sofern die Legal-¹³⁸ oder Ermessensausnahmen einschlägig sind (Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV). Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen eine Regelung als Beihilfe qualifiziert wird. Zu den Ermessensausnahmen zählen insbesondere Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse (lit. b) und Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes (lit. d). Grundlage für eine Genehmigung der Maßnahme ist, dass (i) eines der genannten Ziele durch die Maßnahme verwirklicht, (ii) ein Marktversagen behoben und (iii) die positiven Auswirkungen der Beihilfe die negativen Auswirkungen auf die Handelsbedingungen überwiegen und ein unverfälschter Wettbewerb aufrechterhalten wird (*more economic approach*).¹³⁹ Die Kommission verfügt dabei über einen weiten Ermessensspielraum, wobei wirtschaftliche und soziale Wertungen bezogen auf die gesamte Union notwendig sind.¹⁴⁰ Zudem müssen die angestellten Überlegungen schlüssig sein.¹⁴¹ Allerdings besitzt die Kommission, vergleichbar zur deutschen Finanzverwaltung,¹⁴² eine Entscheidungsprärogative im Hinblick auf die Ermessensausübung, die nur eingeschränkt von den Europäischen Gerichtsinstanzen überprüft werden kann.¹⁴³

Basierend auf der bisherigen Entscheidungspraxis zur Auslegung der Ermessensausnahmen hat die Kommission zur Vereinfachung die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)¹⁴⁴ erlassen. Maßnahmen müssen demnach einen Anreizeffekt haben und transparent ausgestaltet sein. Für Steuerergünstigungen werden diese Voraussetzungen dahingehend konkretisiert, dass zum einen der Anspruch auf die Gewährung der Beihilfe auf objektiven Kriterien beruht und der Mitgliedstaat keinen Ermessensspielraum besitzt (Art. 6 Abs. 4 AGVO). Zum anderen muss die Regelung eine Obergrenze in Höhe der maximal zugelassenen Förderhöhe enthalten, wobei diese von der Branche und dem Unternehmenstyp abhängig ist (Art. 5 Abs. 2 lit. d) AGVO). Sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, entfällt die Notifizierungspflicht sowie das damit einhergehende Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 AEUV i.V.m. Art. 3 AGVO).¹⁴⁵ Werden hingegen die Voraussetzungen der Verordnung nicht erfüllt, kann eine Beihilfe trotzdem im Rahmen des allgemeinen Notifizierungsverfahrens von der Kommission genehmigt werden.¹⁴⁶

b) Ausnahmen für Beihilfen im kulturellen und sportlichen Bereich

Grundsätzlich wäre die AGVO auf den Steuererlass für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern nicht anwendbar, da bei ermessensbasierten Normen das Vorliegen eines Anreizeffektes negiert wird. Für Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes enthält die AGVO gesonderte Vorschriften, nach denen im kulturellen Bereich stets von einem Anreizeffekt auszugehen ist (Art. 6 Abs. 5 lit. h) AGVO). Allerdings sieht der Steuer-

erlass keine Obergrenze für einzelne Veranstaltungen vor, so dass diese Regelung somit nicht transparent i.S.d. AGVO ist. Infolgedessen wird die Regelung nicht von der AGVO erfasst, so dass jeder einzelne Erlass der Steuer für kulturelle Veranstaltungen bei der Kommission vorab notifiziert werden müsste.¹⁴⁷ Es ist jedoch aufgrund des hohen Schwellenwerts von € 50 Mio. pro Unternehmen und Jahr davon auszugehen, dass ein Erlass der Steuer regelmäßig genehmigt werden würde (Art. 4 Abs. 1 lit. z) AGVO).

Im Gegensatz zum kulturellen Bereich enthält die AGVO keine gesonderten Ausnahmeregelungen für Steuervergünstigungen von Sportlern. Die Kommission hat diese somit einzelfallbezogen anhand der allgemein anwendbaren Kriterien für Ermessensausnahmen zu prüfen. In diesem Zusammenhang könnte der Steuererlass insbesondere ein Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse sein.¹⁴⁸ Hierzu muss das Vorhaben u.a. in konkreter, klarer und erkennbarer Weise zu einem oder mehreren Zielen der Union beitragen.¹⁴⁹ Dies ist vorliegend zweifelsfrei gegeben, da die Förderung des Sports zu den vertraglich kodifizierten Zielen der EU gehört (Art. 165 AEUV). Ob auch die anderen allgemeinen Kriterien einschlägig sind, hängt vom Einzelfall ab, ist aber nicht entscheidungsrelevant. Schließlich muss die Beihilfe erforderlich sein, d.h. ein Marktversagen oder andere wichtige systemische Mängel beheben. Von einem solchen Marktversagen ist auszugehen, wenn der Markt aus exogenen Gründen, wie beispielsweise Informations-

138 Bei Regelungen im Bereich der direkten Steuern sind die Legalausnahmen selten einschlägig, da es sich dabei um Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, Beihilfen für durch Naturkatastrophen verursachte Schäden sowie Beihilfen zum Ausgleich der durch die deutsche Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile handelt.

139 EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-372/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:234, Rz. 82 m.w.N.; *Bartosch* (Fn. 72), Art. 107 Abs. 3 AEUV Rz. 8.

140 EuGH v. 14.2.1990 – Rs. C-301/87, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:1990:67, Rz. 45; EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-372/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:234, Rz. 82; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 99.

141 EuGH v. 14.9.1994 – verb. Rs. C-278/92 – C-280/92, Spanien/Kommission, ECLI:EU:C:1994:325, Rz. 51.

142 *Balzerkiewicz/Voigt*, BB 2005, 302 (304 f.); *Englisch* (Fn. 30), Rz. 147.

143 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 99.

144 *Kommission*, Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17.6.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABL EU 2014 Nr. L 187, 1. Daneben gibt es noch weitere Verordnungen, die vorliegend nicht einschlägig sind und daher vernachlässigt werden.

145 *Kommission*, Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17.6.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABL EU 2014 Nr. L 187, 1; EuGH v. 16.6.1993 – Rs. C-325/91, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:1993:245, Rz. 26.

146 *Englisch* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Kapitel 9 Das Beihilfeverbot im Steuerrecht, Rz. 9.50 m.w.N.

147 Kleinere Veranstaltungen, die eine Förderung von weniger als € 200.000 erhalten, sind aufgrund der *De-minimis*-Regelung nicht notifizierungspflichtig.

148 In der Vergangenheit hat die Kommission diese Ausnahmeregelung jedoch nur äußerst selten angewandt. Siehe *Bartosch* (Fn. 72), Art. 107 Abs. 3 AEUV Rz. 10.

149 *Kommission*, Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt (2014/C 188/02), ABL EU 2014 Nr. C 188, 4.

asymmetrien oder Marktmacht, kein wirtschaftlich effizientes Ergebnis hervorbringt.¹⁵⁰ Im Hinblick auf den Steuererlass ist jedoch nicht ersichtlich, welches Marktversagen dieser zu korrigieren vermag. Im Gegenteil besteht die Gefahr, dass durch diese Regelung ein Marktversagen erst entsteht bzw. sich manifestiert, weil nur bedeutsame und damit regelmäßig finanzstärkere Veranstaltungen gegenüber weniger bedeutsamen begünstigt werden. Demzufolge kann ein Erlass der Steuer für einzelne sportliche Ereignisse u.E. unter keinen Ausnahmetatbestand subsumiert werden.

3. Zwischenergebnis sowie Reformvorschläge für den Steuererlass

Unternehmen erhalten durch einen Erlass der Steuer einen Vorteil aus staatlichen Mitteln, der dazu geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen bzw. den Wettbewerb zu verfälschen. Entscheidungserheblich zum Vorliegen einer Beihilfe ist daher das Kriterium der Selektivität. Dieses ist bei Ermessensregelungen grundsätzlich erfüllt, sofern die Begünstigung nicht durch systemimmanente Gründe gerechtfertigt werden kann. Während solche für Sportler nicht ersichtlich sind, kann ein Erlass der Steuer auf Basis des Kulturorchestrierlasses mit dem Verzicht der Besteuerung von öffentlichen Mitteln begründet werden. Allerdings ergeben sich hierbei materielle und regionale Inkonsistenzen in der Verwaltungspraxis, so dass auch diese Erlassalternative faktisch selektiv wirkt. Im Ergebnis handelt es sich bei der Maßnahme somit um eine Beihilfe, weil auch keiner der Ausnahmetatbestände uneingeschränkt erfüllt ist.

Ein Erlass der Steuer für Künstler kann jedoch durch geringfügige Modifikationen beihilferechtskonform ausgestaltet werden. Im Bereich der Kultur könnte dies dadurch erreicht werden, indem auf die Unterscheidung zwischen Kulturvereinigungen und solistisch besetzten Ensembles verzichtet wird.¹⁵¹ Die Regelung wäre dann nicht mehr selektiv, weil sie von allen Künstlern in Anspruch genommen werden kann. Alternativ könnte die Regelung derart angepasst werden, dass ein Erlass der Steuer erst ab einer Förderungshöhe von mehr als 50 % gewährt werden kann. Infolgedessen würden Kulturvereinigungen keine Unternehmen im beihilferechtlichen Sinne darstellen. Schließlich könnte auch ein Höchstbetrag der steuerlichen Förderung in das Gesetz implementiert werden, welcher sich an dem Schwellenwert der Ermessensausnahmen orientieren sollte (Art. 4 Abs. 1 lit. z) AGVO).

Des Weiteren könnte der Ermessensausnahmenkatalog auch dahingehend erweitert werden, dass er Beihilfen im Bereich des Sports umfasst. Momentan gibt es in diesem Zusammenhang nur Ausnahmen für Sportinfrastrukturprojekte.¹⁵² Eine solche Ausweitung steht zum einen mit den Zielen der EU im Einklang. Zum anderen würde sie die Wettbewerbsfähigkeit der Mitgliedsstaaten bei Bewerbungen um internationale und prestigeträchtige Sportgroßveranstaltungen sicherstellen. Schließlich sind weitreichende finanzielle und steuerliche Zugeständnisse häufig wesentlicher Bestandteil im Bewerbungsprozess beispielsweise um die Ausrichtung der Olympischen Spiele.¹⁵³ Auf der anderen Seite sollte berücksichtigt werden, dass es sich bei den großen internationalen Sportverbänden zum Teil um finanzstarke Konzerne handelt, die auf eine steuerliche Förderung wohl nicht angewiesen sind.¹⁵⁴

IV. Auswirkungen der jüngsten Entwicklungen sowie Reformvorschläge des Beihilferechts

1. Ausweitung des Beihilfebegriffs

Der EuGH hat bereits im Jahr 1974 entschieden, dass das Beihilferecht auch auf Vorschriften des Steuerrechts anwendbar ist.¹⁵⁵ Die Kommission hat die direkte Unternehmenssteuerung aber erst im Jahr 1998 durch die Veröffentlichung einer entsprechenden Mitteilung in den Fokus des Beihilferechts gerückt.¹⁵⁶ In dieser stellt die Kommission aber bereits klar, dass die Ermessensausübung im Rahmen der Steuerfestsetzung nach objektiven Kriterien erfolgen muss und nicht von den allgemein geltenden Steuervorschriften abweichen darf.¹⁵⁷ Dennoch wurde dieser Themenkomplex erst mit den Untersuchungen der Verwaltungspraxis einzelner Mitgliedstaaten im Bereich der Steuervorbescheide im Jahr 2013 aufgegriffen.¹⁵⁸ Darauf aufbauend konkretisierte die Kommission in ihrer Bekanntmachung zum Beihilfebegriff im Jahr 2016 die anzuwendenden Kriterien.

Den bisherigen betragsmäßigen Höhepunkt bildet der Beschluss *Apple/Kommission*, in dem die Kommission als übergeordnete Instanz in das nationale Steuer(verwaltungs)recht eingreift und teils auch nationale Regelungen auslegt.¹⁵⁹ Zwar betrifft diese Entscheidung zunächst lediglich Verwaltungsentscheidungen der irischen Finanzverwaltung. Allerdings haben die Ausführungen gezeigt, dass sich die darin formulierten Grundsätze zukünftig auch auf die nationale Verwaltungspraxis direkt auswirken kann. Konkret wären nicht nur die exemplarisch analysierten Erlasse der Steuer für Sportler und Künstler betroffen, sondern auch sämtliche Entscheidungen, bei denen die Finanzverwaltung über einen Beurteilungs- oder Ermessensspielraum verfügen. Grund hierfür ist, dass bei derartigen Entscheidungen grundsätzlich eine Selektivität angenommen wird und diese nur in eng begrenzten Fällen durch systemimmanente Kriterien gerechtfertigt werden kann. Des Weiteren sind auch Entscheidungen betroffen, bei denen die Finanzverwaltung das nationale bzw. Abkommensrecht¹⁶⁰

150 *Behrens* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Einleitung Rz. 164.

151 Diese fragwürdige Unterscheidung wird ohnehin zurecht schon lange kritisiert. Siehe exemplarisch BT-Drucks. 16/10494 v. 7.10.2008, 17; *Holt-haus*, ISTR 2003, 120 (122).

152 Für eine Übersicht und Diskussion s. *Van Maren*, EStAL 2016, 31 (31 ff.).

153 *IOC*, Olympic Charta, 2.8.2015, 76; *IOC*, An intended final draft host city contract for the 2022 Olympic Winter Games, 2014, 55 ff.; *Tetlak* in Maisto, Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad, 2016, 198; *Thiede/Trencsik*, World Tax J. 2017, online vorab verfügbar, Heft 4.

154 *Anzinger*, FR 2006, 857 (857 f.).

155 EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:1974:71, Rz. 26/28.

156 *Kommission*, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3.

157 *Kommission*, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 21–22.

158 *Kommission* v. 17.12.2014 – IP/14/2742, Pressemitteilung.

159 Kritisch dazu *Soltész*, EuZW 2017, 51 (56).

160 Siehe Eröffnungsbeschluss der *Kommission* v. 3.12.2015 – SA.38945, McDonald's/Luxemburg, C(2015) 8343 final; Eröffnungsbeschluss der

„fehlerhaft“ anwendet.¹⁶¹ Dies ist beispielsweise bei dem Champions League Erlass der Fall.

Als weiteren potentiellen Anknüpfungspunkt für eine verbotene Beihilfe nennt die Kommission in diesem Zusammenhang auch explizit Steuervergleiche, wie beispielsweise Betriebsprüfungsergebnisse.¹⁶² Demzufolge kann in der Verwaltungspraxis durchaus eine *de facto* Selektivität resultieren, sofern vergleichbare Sachverhalte für steuerliche Zwecke von verschiedenen Finanzämtern unterschiedlich behandelt werden. Eine solch divergierende Beurteilung ist in Deutschland aber nur in Einzelfällen aufgrund des Steuergeheimnisses öffentlich nachvollziehbar. Ein Beispiel dafür sind die unterschiedlichen Verlautbarungen einzelner Finanzbehörden zum Kulturorchestererlass. Aus diesen Gründen kann von einer Ausdehnung des Beihilfebegriffs im Bereich von Beurteilungs- und Ermessensentscheidungen ausgegangen werden.

Die Kommission muss jedoch bei ihren Aktivitäten das Fehlen eines Harmonisierungsauftrags im Bereich der direkten Steuern berücksichtigen. Sie hat demzufolge lediglich im Rahmen der ihr zugewiesenen Kompetenzen zu agieren. Das Aufgreifen von Verwaltungsentscheidungen der nationalen Finanzbehörden ist daher als besonders kritisch zu bewerten.¹⁶³ Vor diesem Hintergrund warnt *Generalanwältin Kokott* den EuGH und die Kommission, dass das Kriterium der Selektivität behutsam angewandt werden muss.¹⁶⁴ In der Rechtsprechung sind – soweit ersichtlich – aber bisher keine Urteile ergangen, die den Anwendungsbereich des Beihilferechts einschränken.

2. Modifikation des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs und der Tatbestandsmerkmale

Die stetige Ausweitung des Beihilfebegriffs einerseits sowie der fehlende Harmonisierungsauftrag andererseits stehen derzeit in einem nicht aufzulösenden Zielkonflikt gegenüber, so dass es u. E. einer Reformierung des Beihilferechts bedarf. Hierbei wäre zuerst daran zu denken, den Anwendungsbereich dieses Rechtsinstruments deutlich einzugrenzen. *Schön* schlug in diesem Zusammenhang bereits im Jahr 2001 vor, zwischen einer vorsätzlichen und unvorsätzlichen Fehlanwendung des nationalen Rechts zu differenzieren, wobei nur Erstere dem Beihilfeverbot unterliegen. Der Vorteil dieses pragmatischen Ansatzes wäre, dass nur wissentlich rechtswidrige Maßnahmen davon betroffen sind.¹⁶⁵ Allerdings bleibt unklar, anhand welcher Kriterien eine vorsätzliche Fehlanwendung des Steuerrechts von einer unvorsätzlichen abgegrenzt werden könnte. Des Weiteren kann es vor dem Hintergrund des Ziels des Beihilferechts nicht von Bedeutung sein, ob die Verfälschung des Binnenmarkts beabsichtigt ist oder nicht. Zudem wäre auch weiterhin eine Auslegung des nationalen Rechts durch die Kommission erforderlich. Im Ergebnis ist diese Unterscheidung nicht zielführend und somit abzulehnen. Dies ist auch die Auffassung der Kommission, die unabhängig von den Gründen der Fehlanwendung des nationalen Steuerrechts einen selektiven Vorteil annimmt, sofern diese zu einer niedrigeren Steuer des Begünstigten führt.¹⁶⁶

Unter Berücksichtigung des Beihilfegedankens führt jede Einschränkung des Anwendungsbereichs, so wie es im Kern *Schön* vorschlug, zu Wertungswidersprüchen mit dem Ziel des Beihilferechts. Aus dem gleichen Grund ist auch die Ausweitung von möglichen Rechtfertigungsgründen auf der dritten Stufe der Se-

lektivitätsprüfung keine akzeptable Lösung. Würde man beispielsweise nicht systemimmanente Gründe als Rechtfertigung zulassen, könnten Mitgliedstaaten durch die Gewährung von Steuervergünstigungen gezielt Wirtschaftspolitik betreiben und damit den Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen. Demzufolge ergeben sich u.E. beim Tatbestandsmerkmal der Selektivität keine Ansatzpunkte für eine systemkonforme Fortentwicklung des Beihilferechts.

Stattdessen kann der Anwendungsbereich des Beihilferechts effektiver eingegrenzt werden, indem wesentlich höhere Anforderungen an das Kriterium der Handelsbeeinträchtigung gestellt werden.¹⁶⁷ Eine solche Modifikation wäre zum einen systemkohärent möglich, zum anderen würden nur noch Beihilfen erfasst werden, die sich auf den Handel auswirken. Diese Lesart entspricht zudem eher dem Wortlaut der Norm. Während im Hinblick auf die Wettbewerbsverfälschung diese lediglich drohen muss, kennt das Gesetz keine derartige Einschränkung in Bezug auf die Handelsbeeinträchtigung. Sie muss daher u.E. tatsächlich gegeben und nachgewiesen sein. Ein empirischer Nachweis dessen scheidet allerdings aus administrativen Gründen aus, so dass eine normative Lösung zu bevorzugen ist.¹⁶⁸

Dagegen gehen derzeit sowohl die Kommission¹⁶⁹ als auch die ständige Rechtsprechung¹⁷⁰ im Steuerrecht praktisch stets von einer Handelsbeeinträchtigung aus und messen diesem Kriterium keine eigenständige Bedeutung bei.¹⁷¹ Dies führt im Zusammenhang mit einem sehr weitreichenden Selektivitätsverständnis zu einem quasi unbegrenzten Anwendungsbereich der

Commission v. 19.9.2016 – SA.44888, GDF Suez (nunmehr Engie)/Luxemburg, C(2016) 5612 final.

161 Siehe für eine detaillierte Übersicht der beihilferechtlich relevanten Vorschriften *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1175 ff.).

162 *Commission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 175–176.

163 Siehe hierzu auch *Englisch* (Fn. 152) Rz. 9.3; *Soltész*, EuZW 2017, 51 (56).

164 Schlussantrag *GAin Kokott v. 16.4.2015 – Rs. C-66/14, Finanzamt Linz/Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, ECLI:EU:C:2015:242, Rz. 113–115.*

165 *Schön*, ZHR Beiheft 69 2001, 106 (113 f.).

166 *Commission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 174.

167 *Hey* schlägt zudem vor, dass das Kriterium der Wettbewerbsverfälschung nur in Bezug auf vergleichbare Unternehmen normativ geprüft werden sollte. Dieser Lösungsvorschlag ist jedoch seit Rechtssache *Word Duty* nicht mehr möglich, da kein Erfordernis bei der Beihilfeprüfung mehr besteht eine (benachteiligte) Vergleichsgruppe zu ermitteln. Siehe *Hey*, StuW 2015, 331 (343); EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, *World Duty* (ehemals *Autogrill España*), *Banco Santander, Santusa/Commission*, ECLI:EU:C:2016:981, Rz. 71.

168 Siehe *Hey*, StuW 2015, 331 (343).

169 *Commission*, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) v. 19.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1, Rz. 190 ff.

170 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Ministero dell’Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze*, ECLI:EU:C:2006:8, Rz. 140 ff. m.w.N.

171 *Soltész/Pflock* und *Dekker* weisen darauf hin, dass sich die Kommission mit dem Kriterium der Handelsbeeinträchtigung in der jüngeren Vergangenheit wieder detaillierter auseinandersetzt. Dies betrifft jedoch keine steuerrechtlichen Normen. Siehe *Soltész/Pflock*, EuZW 2017, 207 (207 ff.); *Dekker*, EstAL 2017, 154 (154 ff.).

Norm. Um diesen einzuschränken, käme als letzte Möglichkeit nur noch eine Ausweitung des Ausnahmekatalogs in Betracht.

3. Modifikation des beihilferechtlichen Verfahrensrechts

Neben tatbestandlichen Reformansätzen kann das Beihilferecht auch durch Änderungen des Verfahrensrechts rechtssicherer ausgestaltet werden. Zu diesem Zweck könnten die Mitgliedstaaten sanktioniert werden, wenn sie (vorsätzlich) eine unzulässige Beihilfe gewähren. Die Höhe der Strafe könnte sich an einem Prozentsatz der Rückzahlungsverpflichtung orientieren. In diesem Fall müsste ein Mitgliedsstaat die unzulässig gewährte Beihilfe zurückfordern und sodann die Rückzahlungsverpflichtung an die EU weiterleiten. Bislang sind es lediglich die Unternehmen, die von den Rechtsfolgen einer Beihilfe betroffen sind. Kann aber auch ein Fehlverhalten eines Mitgliedstaats bestraft werden, senkt dies den Anreiz eine Beihilfe vorsätzlich zu gewähren. Um den zuvor genannten Auslegungsfragen zu begegnen, müsste indes der Anwendungsbereich dieser Strafmaßnahme vorab genau definiert werden, so dass diese Rechtsfolge nur in eng begrenzten und eindeutigen Fällen eintritt.

Des Weiteren kann die Rechtssicherheit auch dadurch verbessert werden, indem auch Unternehmen die eigenen Steuervorbescheide der Kommission zur Prüfung vorlegen dürfen.¹⁷² Nach aktuellem Recht können lediglich die Mitgliedstaaten Einzelbeihilfen und Beihilferegungen bei der Kommission anmelden (Art. 2 VerfVO). Greift jedoch die Kommission *de facto* selektive Maßnahmen im Rahmen von verbindlichen Auskünften oder Betriebsprüfungen auf, hat das betroffene Unternehmen aufgrund des Steuergeheimnisses keine Möglichkeit diese Selektivität zu erkennen (§ 30 AO). Die Umsetzung dieses Vorschlags ist indes fraglich, da dies mit einem ausufernden administrativen Aufwand verbunden wäre.

V. Fazit

Verwaltungsentscheidungen der Finanzbehörden geraten zunehmend in den Fokus der Beihilfeaufsicht. Am Beispiel des Steuererlasses für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern konnte gezeigt werden, dass Einzelfallentscheidungen grundsätzlich eine unzulässige Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen können. Kern der Problematik ist, dass bei der derzeitigen Rechtspraxis für das Vorliegen einer Beihilfe lediglich das Kriterium der Selektivität entscheidungserheblich ist. Dieses Tatbestandsmerkmal wird außerdem von der Rechtsprechung extensiv ausgelegt, so dass beispielsweise auch Verwaltungsentscheidungen wie verbindliche Auskünfte und Betriebsprüfungsergebnisse beihilferechtlich relevant sein können. Dadurch wird aber der Anwendungsbereich des Beihilferechts ausgedehnt, da die Kommission in das nationale Steuerverwaltungsrecht eingreifen kann. Infolgedessen droht die Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern erheblich eingeschränkt zu werden.

Zur Lösung dieses Konfliktes wird vorgeschlagen, den Beihilfegriff einzuschränken. Keinen Anhaltspunkt für eine solche Modifizierung bietet das Selektivitätskriterium, denn jede Beschränkung dessen widerspricht dem Sinn und Zweck des Beihilferechts. Stattdessen sollte das eigentliche Ziel bei der beihilferechtlichen Prüfung mehr Berücksichtigung finden und an das Kriterium der Handelsbeeinträchtigung wesentlich höhere Anforderungen gestellt werden. Das Beihilferecht wäre dann weiterhin in sich konsistent, wobei auch der fehlenden Harmonisierung im Steuerbereich Rechnung getragen wird. Alternativ käme noch eine Ausweitung des Ausnahmekatalogs in Betracht, um einer überschießenden Wirkung des Beihilferechts entgegenzuwirken. Diesbezüglich wäre aber eine Grundsatzentscheidung erforderlich, wie das Beihilferecht der Zukunft ausgestaltet werden sollte.

172 Thiede, IStR 2017, 51 (55).

Eva Greil/Dr. Stefan Greil, beide Berlin*

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Standard der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung?

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Ergebnisse des BEPS-Projektes in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz
- III. Auslegung von DBA bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen
 1. Überblick
 2. OECD-Musterabkommen und OECD-Musterkommentar
 - a) Überblick
 - b) Bedeutung OECD-Musterabkommen und OECD-Musterkommentar
 3. OECD Transfer Pricing Guidelines – TPG
 - a) Überblick
 - b) Entstehung der TPG
 - c) TPG als Auslegungsinstrument im Sinne des WÜRV
 - d) Faktische Wirkung der TPG
 - e) Zwischenfazit
- III. Zusammenfassung

Bei der Aktualisierung der *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* wurden die Ergebnisse der BEPS Aktionspunkte 8–10 umfassend eingegliedert. Nicht zuletzt unter Berücksichtigung von Tz. 17 sollen die vorgenannten Guidelines im Rahmen von zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren zur Streitbeilegung herangezogen werden, um eine einvernehmliche Lösung zu erzielen. Bei einer Einbeziehung bzw. der Anwendung der Guidelines ist zu berücksichtigen, dass sie nur „soft law“ darstellen. Sie könnten aber zumindest ein Auslegungsinstrument i.S.v. Art. 31 oder 32 WÜRV für Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darstellen. Im konkreten Einzelfall kommt es auf die Ausgestaltung der nationalen Regelungen der Vertragsstaaten an. Aufgrund der mangelnden rechtlichen Bindungswirkung gehen bei Abweichungen die nationalen Regelungen vor. Unabhängig hiervon kommt den Guidelines jedoch eine bedeutende faktische Wirkung zu. Sie sind ein auf internationaler Ebene abgestimmter Standard, der die Ansichten und den Konsens der verschiedenen Staaten (Finanzverwaltungen) wiedergibt. Hierdurch sollen sie grundsätzlich eine Sicherheit bei der Festlegung und Prüfung von Verrechnungspreisen in grenzüberschreitenden Sachverhalten geben. Schließlich gilt es, den Zeitaspekt zu bedenken: Eine Rückbeziehung der BEPS-Ergebnisse auf Sachverhalte, die zeitlich davor stattgefunden haben, kann nicht erfolgen, da es den betreffenden Steuerpflichtigen faktisch unmöglich war, diese Ergebnisse in ihrer Steuerplanung zu berücksichtigen.

The results of BEPS Action Points 8-10 have been fully integrated by updating the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. These Guidelines are to be used in the context of mutual agreement procedures for dispute resolution in order to reach a mutually agreed solution. Yet, it must be taken into account that they have as soft law no legally binding effect for taxpayers or tax administrations. Due to this lack, national regulations apply in case of any deviations. However, the Guidelines have a significant factual effect as they are a standard agreed at international level that reflects the views of the various countries (tax administrations). In principle, they should provide certainty in the definition and verification of transfer prices in cross-border transactions between dependent parties. Nevertheless, it is not possible to apply the BEPS results to situations that occurred before that the BEPS results publication date, since it was impossible for the taxpayers concerned to take these results into account at the time of the respective transaction.

I. Einleitung

Ergebnis einer fortschreitenden Globalisierung ist ein seit Jahren zunehmender, internationaler Wirtschaftsverkehr,¹ so dass die grenzüberschreitende Tätigkeit im Geschäftsverkehr mittlerweile zu einer Selbstverständlichkeit geworden ist. Diese Tätigkeit umfasst u.a. den Austausch von Waren- und Dienstleistungen, der v.a. auch innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen (MNU) erfolgt. Für die Vergütung dieser Leistungen werden sog. Verrechnungspreise zugrunde gelegt. Diese können Gegenstand einer Überprüfung seitens der Steuerverwaltung sein. Maßstab einer solchen steuerlichen Angemessenheitsprüfung ist der Fremdvergleichsgrundsatz. Ziel ist es, zwischen den einzelnen Unternehmen der MNU einen fehlenden Interessengegensatz auszugleichen und Preise der Besteuerung zugrunde zu legen, die bei einem marktconformen Handeln zwischen zwei voneinander unabhängigen Akteuren vereinbart worden wären, obwohl es sich hierbei um zwei gegenseitig ausschließende Alternativen der wirtschaftlichen Betätigung handelt.² Durch diese Fiktion soll jedoch für gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unter-

* RAin Eva Greil, LL.M. ist im Bereich des Steuerrechts tätig. Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Greil, LL.M. ist Referent und Lehrbeauftragter im Bereich des Internationalen Steuerrechts. Der Beitrag ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt nur die persönliche Meinung der Verfasser wieder.

1 Schon Strobl/Zirkel, AWD 1968, 463 (463).

2 Siehe zur Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz Greil, StuW 2017, 159–176.

nehmen gesorgt werden.³ Durch geeignete Gestaltung und Strukturierung sind verbundene Unternehmen nämlich in der Lage, ihre grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit steuermindernd zu gestalten.⁴

Daher widmen sich Unternehmen und Steuerverwaltungen seit Jahrzehnten der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.⁵ Entsprechende steuerrechtliche Normen finden sich hierfür im Ertragsteuer- sowie Außensteuerrecht.

Um ein international einheitliches Verständnis bezüglich des Fremdvergleichsgrundsatzes zu etablieren, hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) die Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG) erarbeitet. Im Rahmen des BEPS-Projekts⁶ der G20/OECD-Staaten befassten sich die Aktionspunkte 8–10 sowie 13 mit der Verrechnungspreisthematik.⁷ Resultat war eine Überarbeitung der TPG, die schließlich in eine aktualisierte Version 2017 mündete. Dabei sollten die Methoden zur Aufteilung der Gewinne multinationaler Unternehmen nicht revolutioniert werden⁸, vielmehr sollte die bestehende Basis des internationalen Steuerverfüges beibehalten, sogar gestärkt werden.⁹

Ziel der vorliegenden Ausarbeitung ist es, zu analysieren ob und ggf. inwieweit die TPG in ihrer aktualisierten Fassung Anwendung im deutschen Steuerrecht finden können. Um die Untersuchungsfrage beantworten zu können, erfolgt eine Fokussierung auf Sachverhalte, in denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) anwendbar ist, da nur dann die TPG eine rechtliche Bedeutung erlangen könnten. Für die Analyse werden in einem ersten Schritt die zentralen Ergebnisse der BEPS Aktionspunkte 8–10, die in die TPG 2017 eingegangen sind, dargestellt. Anschließend wird auf die Auslegung eines DBA und die diesbezügliche Bedeutung des OECD-Musterabkommens (MA) und des OECD-Musterkommentars (MK) eingegangen. Dies dient als Basis, um die Bedeutung der TPG vertiefend zu erörtern. Insbesondere aufgrund der Änderungen der TPG durch das BEPS-Projekt wird auch dargestellt, ob eine statische oder dynamische Betrachtungsweise bei den TPG anzuwenden ist. Geschlossen wird die Ausarbeitung mit einer Zusammenfassung.

II. Ergebnisse des BEPS-Projektes in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz

Da Verrechnungspreissachverhalte aufgrund der Möglichkeiten zur Verlagerung von Gewinnen Misstrauen bei den jeweiligen Steuerverwaltungen hervorrufen, sind Verrechnungspreisfragenstellungen in verschiedene BEPS-Aktionspunkte der G20/OECD eingegangen, um dem entgegenzuwirken.¹⁰ Dies ist zugleich ein Eingeständnis, dass das bis dahin bestehende Verrechnungspreissystem, also insbesondere der in den dem Art. 9 Abs. 1 MA nachgebildeten Artikeln des jeweiligen DBA sowie auslegend in den TPG niedergelegte Fremdvergleichsgrundsatz, bisher nicht wie bezweckt funktionierte.¹¹ Daher musste das Verständnis an bestimmten Stellen verändert bzw. erweitert werden, ansonsten wäre dieses Projekt entbehrlich gewesen.

Am 5.10.2015 wurden daher im Rahmen des G20/OECD-BEPS-Projektes u.a. auch der Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“¹² veröffentlicht und schließlich durch die

G20-Staats- und Regierungschefs gebilligt.¹³ Eine rechtliche Verbindlichkeit ergibt sich hieraus jedoch nicht, da der G20/OECD-Abschlussbericht nicht durch ein ordnungsgemäßes Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen ist.¹⁴ Ergebnis ist jedoch, dass wesentliche Teile der TPG teilweise oder vollständig überarbeitet bzw. ergänzt wurden. Die Aufnahme dieser Änderungen in die TPG wurde durch den Rat der OECD am 23.5.2016 als Empfehlung gem. Art. 5 lit. b OECD-Konvention beschlossen¹⁵ und schließlich wurden am 10.7.2017 – unter Berücksichtigung von redaktionellen (Folge-)Änderungen – die neuen TPG herausgegeben.¹⁶

Im Ergebnis soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Mitgliedern einer multinationalen Unternehmensgruppe ausgeübt werden.¹⁷ Hierfür ist zum einen eine Wertschöpfungsbeitragsanalyse, die sich auf die multinationale Unternehmensgruppe bezieht, erforderlich.¹⁸ Zum anderen führt dies auch dazu, soweit erforderlich, die Bedingungen einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit der tatsächlichen Durchführung des Geschäftsvorfalles durch die verbundenen Unternehmen zu vergleichen sind und bei einem Abweichen auf das tatsächliche Verhalten der Beteiligten abzustellen ist.¹⁹ Die rechtliche Struktur von Geschäftsvorfällen bleibt zwar Ausgangspunkt der Prüfung, sie verliert jedoch an Bedeutung, da vermehrt auf die Ausübung von Funktionen, die Nutzung/Bereitstellung von

3 Schön, StuW 2015, 69 (76).

4 Kraft in Kraft, AStG § 1 Rz. 10.

5 Groß, IStR 2016, 233 (233).

6 Statt vieler: Groß, IStR 2016, 233ff.

7 Fehling, IWB 2016 160f; Fehling, IStR 2017, 339 (340).

8 Groß, IStR 2016, 233 (233).

9 Fehling, FR 2015, 817 (819).

10 So auch Naumann/Groß, IStR 2014, 906 (906).

11 *Avi-Yonah (Back From the Dead: How to Revive Transfer Pricing Enforcement, Law & Economics Working Papers, Paper 85, 2013, http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/85; Durst, TNI 2007, 1041; Keke-ritz/Schick, Für eine gerechte Finanzierung öffentlicher Güter weltweit Steuerhinterziehung und -vermeidung stoppen, Autorenpapier, März 2013, 9; Luckhaupt/Overesch/Schreiber (The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal in Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, Springer, Berlin 2012, 91. Insbes. in Bezug auf das Abstellen von Verträgen Groß, IStR 2016, 233 (234).*

12 Siehe <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

13 Für eine umfassende Ausführung zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 s. Groß, IStR 2016, 233 ff.

14 So auch Lowell/Herrington, ITPJ 2015, 281 (288); Groß, IStR 2016, 233 (234).

15 Siehe <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

16 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

17 Schreiber/Fell, FS für Dieter Endres 2016, 386 (386); Schreiber, zfbf 2015, 101 (116); Schön, BTR 2015, 417 (419); G20 Leaders' Declaration, Saint Petersburg Summit, September 2013. Siehe krit. Bzgl. der Zielerreichung Pichhadze, WTJ 2015, 99–167.

18 Wilmanns, FS für Dieter Endres 2016, 426 (429). TPG, I-D, Rz. 1.51.

19 Siehe G20/OECD-Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8–10, Tz. 1.45. Kroppen, FS für Dieter Endres 2016, 199 (202); Helderma/Sporcken/Okten, ITPJ 2014, 3 (5 f.).

Vermögenswerten sowie die Übernahme von Risiken²⁰ abgestellt werden wird.²¹ Zugleich zeigt die stärkere Betonung der Besteuerung auf Grundlage von realwirtschaftlichen Aktivitäten, die nicht auf den vertraglichen Vereinbarungen basiert, Merkmale einer formelhaften Aufteilung.²²

Mithin wurde formal an dem Institut „Fremdvergleichsgrundsatz“ festgehalten, unter Aufgabe von traditionellen Prinzipien in Teilen weiter zu einem „combined pricing and substance-over-form standard“²³ mit Antimissbrauchscharakter konzipiert und die transaktionsbezogene hin zu einer wertschöpfungsorientierten Betrachtungsweise weiterentwickelt²⁴. Demzufolge werden Wertschöpfungs(betrags)analysen, die Qualifizierung des ökonomisch „Richtigen“ sowie ökonomische Bewertungsmethoden im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung und deren Prüfung immer weiter in den Vordergrund rücken. Dies führt allerdings dazu, dass seitens der OECD die Angemessenheitsprüfung der Verrechnungspreise auf die Sachverhaltsebene verschoben wird und demnach die Analyse dem Grunde nach – also insbesondere auch das Verhalten der Beteiligten – von besonderer Bedeutung sein wird.²⁵ Mithin wird nunmehr ein zweistufiger Ansatz verfolgt²⁶: In einem ersten Schritt ist ein fremdvergleichskonformes Verhalten festzustellen, um dann in einem zweiten Schritt einen fremdüblichen Preis zu ermitteln.

Basierte der OECD-Verrechnungspreisbericht von 1979 noch auf dem Marktansatz – d.h., es lag die Annahme zugrunde, ausreichend vergleichbare Daten am Markt zu finden, die für Zwecke des Fremdvergleichsgrundsatzes herangezogen werden können –, ist mittlerweile eine Tendenz festzustellen, vermehrt auf interne Daten, wie Wertschöpfungsanalysen, und Bewertungstechniken, insbesondere im Rahmen der Anwendung der profit split Methode, abzustellen.²⁷

Im Konkreten wurde insbesondere Kapitel I, Abschnitt D grundlegend, v.a. bzgl. des neuartigen sechsstufigen Ansatzes zur Identifizierung von Risiken, zur Risikobeschreibung und -allokation, überarbeitet bzw. erweitert,²⁸ was mitunter kaum mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist.²⁹ Vor allem steht hier das neue Erfordernis der financial capacity to assume the risk in der Diskussion, da dieses kaum in Einklang mit empirischen Erkenntnissen über Marktgegebenheiten zu bringen ist.³⁰

Als ein weiterer Hauptaspekt des BEPS-Projekts wurde das Kapitel VI der TPG zu immateriellen Werten vollständig überarbeitet.³¹ Dabei wurde die Definition von immateriellen Werten erweitert³² und insbesondere wurde hier Augenmerk auf die „unique und valuable intangibles“ gelegt, die in den TPG zuvor in dieser Weise kaum adressiert waren.³³ Zugleich gilt für die Vergütung von immateriellen Werten ebenfalls, dass die rechtliche Struktur an Bedeutung verliert, und hingegen die (werttreibenden) Funktionen (DEMPE-Funktionen), die tatsächlich ausgeübt wurden, für die Bepreisung entscheidend sind;³⁴ die Zuordnung von Erträgen aus der Verwertung immaterieller Werte soll somit zu den individuellen Wertschöpfungsbeiträgen in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung nach rein wirtschaftlichen Kriterien erfolgen.³⁵ Entsprechend enthalten die TPG nunmehr einen neuen sechsstufigen Rahmen zur Analyse von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen

verbundenen Unternehmen, die immaterielle Werte betreffen.³⁶

In diesem Zusammenhang von besonderer Bedeutung ist, dass eine Art Sonderbehandlung für sog. hard-to-value Intangibles (HTVI)³⁷ eingeführt worden ist. Hiernach soll es nämlich der Steuerverwaltung ermöglicht werden, die zukünftige Entwicklung und die zukünftigen Ergebnisse von diesen HTVI als Vermutung dafür zu verwenden, ob die im Zeitpunkt der Bewertung des HTVI zugrunde liegenden Annahmen korrekt waren. Mithin kann die tatsächlich eingetretene Entwicklung als Grundlage einer Verrechnungspreiskorrektur gemacht werden.³⁸ Dieses Vorgehen bzw. dieses „Spezialwerkzeug nur für Steuerverwaltungen“ wird als nicht vereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gesehen.³⁹ Die OECD bewegt sich dabei selbst auf den commensurate-with-income Standard aus den USA zu, den sie selbst als nicht vergleichbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz erachtet (hatte).⁴⁰ Schon in der Aufgabenbeschreibung zu Aktionspunkt 8 wurde diesbezüglich offenbart, dass die OECD dazu neige, vom Fremdvergleichsgrundsatz abzuweichen: „Develop rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members. This will involve [...] (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard to value intangibles“⁴¹. Zwar wird mitunter die Ansicht vertreten, dass solche special measures jenseits des

20 Umfassend hierzu u.a. *Verlinden/Ledure/Dessy*, ITPJ 2016, 109–114.

21 *Schreiber/Fell*, FS für Dieter Endres 2016, 386 (396); *Schreiber*, zfbf 2015, 101 (116–118, 121); *Kroppen*, FS für Dieter Endres 2016, 199 (202); *Schön*, BTR 2015, 417 (419); *Schön*, StuW 2015, 69 (70, 78).

22 *Schön*, StuW 2015, 69 (78).

23 *Herzfeld*, TNI 2016, 360 (360).

24 *Wilmanns* (2016), 426 (429); *Lowell/Herrington*, ITPJ 2015, 281 (287); *Koomen*, ITPJ 2015, 230 (233, 244); *Koch*, IStR 2016, 881 (888).

25 *Wilmanns*, FS für Dieter Endres 2016, 426 (429).

26 *Kroppen* (2016), 199 (203). Die OECD löst sich damit von der rechtlichen Struktur und „ignoriert insoweit das Arm’s Length Principle“. *Schreiber*, zfbf 2015, 101 (121).

27 *Pichhadze*, WTJ 2015 (No. 3), Abschn. 3.1.1 (m.w.N.); *Fedusiv*, ITPJ 2016, 483 (484); *Lowell/Herrington*, ITPJ 2015, 281 (287); *Koomen*, ITPJ 2015, 230 (242).

28 Siehe *Groß*, IStR 2016, 233 (235).

29 Hierzu u.a. *Verlinden/Ledure/Dessy*, ITPJ 2016, 109 ff.; *Koomen*, ITPJ 2015, 230 (238–240); *Schön*, StuW 2015, 69 (79–85).

30 Hierzu u.a. *Verlinden/Ledure/Dessy*, ITPJ 2016, 109 (112).

31 *Helderman/Sporken/Okten*, ITPJ 2014, 3 (3).

32 *Sporken/Visser*, ITPJ 2015, 11 (12); *Krüger*, DStZ 2016, 64 (65–71).

33 *Fedusiv*, ITPJ 2016, 483 (484). Die Begrifflichkeit ist an sich nicht neu. Sie wurde insb. in Kapitel II im Zusammenhang mit *unique contributions* und der Profit Split Methode verwendet.

34 *Helderman/Sporken/Okten*, ITPJ 2014, 3 (6).

35 *Nientimp/Stein/Hundebeck*, DStR 2016, 2871 (2872).

36 Hierzu umfassend und zweifelnd bzgl. der Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz *Koch*, IStR 2016, 881 (882 f.). Ferner *Rasch*, ISR 2015, 310 (311).

37 *Rasch/Greil*, ISR 2015, 261 ff.; *Krüger*, DStZ 2016, 64 (71 f.); *Krüger*, ISR 2015, 430 ff.

38 TPG Tz. 6.192; *Kroppen* (2016), 199 (207); *Fedusiv*, ITPJ 2016, 483 (483); *Rasch/Greil*, ISR 2015, 261 (262).

39 Siehe umfassend: *Fedusiv*, ITPJ 2016, 483 ff.; *Engelen*, IStR 2016, 146 ff. Siehe aber auch *Koomen*, ITPJ 2015, 230 (242 f.); *Krüger*, ISR 2015, 430 (438).

40 *Fedusiv*, ITPJ 2016, 483 (487 f.) m.w.N.

41 OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Action 8: 2014 Deliverable, Executive Summary.

Fremdvergleichsgrundsatzes vermieden wurden,⁴² dem kann jedoch nicht zugestimmt werden.

Zugleich wurden sog. Daumenregeln wie die Neuberg-Knoppe-Formel⁴³ oder die sog. Goldscheider-Rule⁴⁴ von der Ungunst der OECD erfasst und sollen nicht mehr angewandt werden.⁴⁵

Darüber hinaus wurde Kapitel VII insbesondere ergänzt um eine Definition von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung und einen vereinfachenden Ansatz zur pauschalen Bestimmung von einer als fremdüblich zu akzeptierenden Vergütung für solche Dienstleistungen.⁴⁶

Schließlich wurde Kapitel VIII vollständig überarbeitet und nunmehr wird auf den Wert anstatt die Kosten als Beitrag für die fremdübliche Vergütung im Rahmen einer Kostenumlagevereinbarung abgestellt.⁴⁷ Damit folgt das Konzept in Kapitel VIII den übrigen Änderungen.⁴⁸

Insgesamt ist durch die Änderungen zu beobachten, dass die Arbeit der OECD von einer Vermeidung der Doppelbesteuerung durch eine einheitliche Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes hin zu einer Vermeidung von Steuerumgehung tendiert.⁴⁹ Teilweise wird sogar vertreten, dass die Interpretation des Fremdvergleichs ab 1992 keine solche mehr ist, sondern vielmehr Änderungen aufgenommen wurden, welche nicht mehr als Interpretation, sondern als eigene Normsetzung dienen.⁵⁰ Vor allem in den aktualisierten TPG zeigt sich eine vermehrte Abkehr vom bisherigen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes.⁵¹ Diskutabel ist daher, ob die TPG tatsächlich der richtige Ort sind, um Gestaltungen zu verhindern. Denn diese dienen in erster Linie lediglich dazu, einen Preis zu bestimmen, nicht aber der Feststellung, ob ein hinreichender wirtschaftlicher Grund für die Transaktion existiert.⁵² Die Verhinderung solcher Gestaltungsmöglichkeiten sollte grundsätzlich der nationalen Steuergesetzgebung vorbehalten sein.⁵³

Fraglich ist nun, ob die TPG in der aktuellen Version als Auslegungshilfe i.S.v. Art. 31 oder 32 WÜRV für DBA herangezogen werden können, welche zeitlich vorher abgeschlossen wurden, und darüber hinaus auf Sachverhalte angewendet werden können, die vor Veröffentlichung der überarbeiteten TPG bzw. vor Beschluss des Rates der OECD über die Änderung der TPG stattgefunden haben. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass Art. 9 Abs. 1 des MA sowie die entsprechende Kommentierung im Rahmen des BEPS-Projekts diesbzgl. nicht verändert wurden.⁵⁴ Ebenso waren weder Art. 9 Abs. 1 noch die Aktionspunkte 8–10 Gegenstand des im Rahmen des BEPS-Projekts von der OECD entwickelten und am 7.6.2017 von 68 Staaten unterzeichneten Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting,⁵⁵ durch das bestehende DBA geändert werden sollen.

III. Auslegung von DBA bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen

1. Überblick

Geht man davon aus, dass sowohl für eine Außenprüfung als auch für ein Verständigungsverfahren die Sachverhalte eindeutig aufgeklärt sind, ist Gegenstand einer Außenprüfung bzw. eines Verständigungsverfahrens lediglich die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes. In einem Sachverhalt, für den ein DBA

zur Anwendung gelangt, ist dieses auszulegen.⁵⁶ Genauer gilt es, in den betreffenden Sachverhalten, den Art. 9 Abs. 1 MA im betreffenden DBA nachgebildeten Artikel auszulegen. Von Bedeutung könnten hierbei der MK zu Art. 9 MA sowie die TPG sein. Im MK wird auf die TPG verwiesen, die seitens des MK als Leitlinie beschrieben werden, die angewendet werden darf.⁵⁷

Zugleich enthält insbesondere die Tz. 17 der TPG die Aussage, dass die TPG im Rahmen von zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren zur Streitbeilegung herangezogen werden sollen, um eine einvernehmliche Lösung zu erzielen. Demzufolge ist insbesondere fraglich, ob und inwieweit das BZSt im Rahmen von Verständigungsverfahren bei der Auslegung von DBA als ein zulässiges Auslegungsinstrument die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes in den TPG heranziehen und ggf. von einer im nationalen Recht verankerten Vorgabe abweichen darf, da auch das BZSt – und nicht nur die übrigen Finanzbehörden – an Gesetz und Recht gebunden ist (Art. 20 Abs. 3 GG) und diese Verfahren nicht im rechtsfreien Raum führen darf.⁵⁸

Bei der Untersuchung, wie die TPG bei der Auslegung eines DBA heranzuziehen sind, sollte immer auch beachtet werden, dass Erstgenannte seitens der OECD⁵⁹ herausgegeben werden. Mithin von einer Wirtschaftsorganisation, deren Aufgabe in der wirtschaftspolitischen und wirtschaftlichen Zusammenarbeit besteht und deren Ziel es ist, eine Politik zu befördern, die das Leben der Menschen weltweit in wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht verbessert und die Interessen ihrer Mitglieder aufeinander abstimmt.⁶⁰

Teil der Organisationsstruktur der OECD ist der Fiskalausschuss (Committee on Fiscal Affairs [CFA]). Die Themen im CFA werden in Arbeitsgruppen, sog. working parties, vorbereitet und finalisiert, um schließlich im CFA beschlossen zu werden.⁶¹ Für steuerliche Zwecke erarbeiten insbesondere Vertre-

42 Groß, IStR 2016, 233 (240).

43 Neuberg, Der Lizenz-Vertrag und die internationale Patentverwertung, 3. Aufl. 1955, 105; Knoppe, Die Besteuerung der Lizenz- und know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 102.

44 Goldscheider/Jarosz/Mulhern, les Nouvelles, 2002, 123 ff.

45 TPG Tz. 6.144. Siehe auch Groß, IStR 2016, 233 (236).

46 Groß, IStR 2016, 233 (237 f.).

47 Greil in Kroppen, Hdb. Verrechnungspreise, Kapitel VIII; Koomen, ITPJ 2015, 230 (236); Koch, IStR 2016, 881 (885 f.).

48 Groß, IStR 2016, 233 (238).

49 Wittendorf, BIT 2009, 107 (129); Koomen, ITPJ 2015, 230 (244); Koch, IStR 2016, 881 (888); Tavares/Owens, BIT 2015, 590 (592).

50 Wittendorf, BIT 2009, 107 (118).

51 Eigelshoven in Kroppen, Hdb. Verrechnungspreise, Vorb., Rz. 13.

52 Eilers/Schmitz, ISR 2013, 68 (74).

53 Wittendorf, BIT 2009, 107 (117).

54 So auch: Langer, TPI 2017, 78 (78); Loukota, SWI 2016, 436 (436); Wittendorf, BIT 2009, 107 (109).

55 <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

56 Eilers in Wassermeyer MA, Art. 25 Rz. 1–3.

57 MK, Art. 9, Ziff. 1; MK, Art. 25, Ziff. 14/33 zu Art. 25 (5) MK.

58 Kritisch Dehnen, DB 1998, 540 (543).

59 Zur Entstehung der OECD u.a. Hahn/Weber, Die OECD, S. 53 ff.

60 Hahn, ZaöRV, Bd 22/1–2, S. 61; Rasch, Konzernverrechnungspreise, S. 156; <http://www.oecd.org/about/>, zuletzt besucht am 1.8.2017.

61 Lang, ÖStZ 2006, 203 (203).

ter des BMF gemeinsam mit Vertretern von Finanzverwaltungen anderer Staaten die Positionen des CFA.⁶² Der CFA arbeitet neben Vertretern aus den OECD-Mitgliedstaaten mit anderen amtlichen (z.B. IWF) und privaten (z.B. IFA) Institutionen zusammen, um auch deren Interessen und Auffassungen sowie Anregungen berücksichtigen zu können.⁶³ Der CFA trifft jedoch keine abschließenden Entscheidungen, vielmehr legt er seine Vorschläge dem Rat der OECD vor, welcher über diese sodann abschließend entscheidet.⁶⁴

2. OECD-Musterabkommen und OECD-Musterkommentar

a) Überblick

Seit Ende des neunzehnten Jahrhunderts sind einzelne Staaten dazu übergegangen, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bilaterale Abkommen abzuschließen.⁶⁵ Der MK erläutert das MA und soll das gemeinsame Abkommensverständnis der OECD-Staaten dokumentieren.⁶⁶

Soweit einzelne Mitgliedstaaten der OECD bestimmten Vorschlägen des Musters nicht folgen wollen, können die Mitgliedstaaten im Rahmen von sog. reservations zu einzelnen Regelungen des MA sowie durch observations zum MK Stellung beziehen.⁶⁷ Reservation bedeutet, dass ein OECD-Staat anzeigt, bestimmte Regelungen des MA nicht in seine DBA aufzunehmen. Eine observation, die ein OECD-Staat in Bezug auf den MK macht, bedeutet, dass der Staat mit der Interpretation, wie sie im MK dargestellt ist, nicht konform geht.⁶⁸ Im Gegensatz zu einer reservation ist hierdurch jedoch nicht die Regelung im MA und deren Aufnahme in das DBA betroffen.⁶⁹ Auf diese Weise besteht die Möglichkeit, dass die in den OECD-Gremien vertretenen Regierungsvertreter die Bedeutung einzelner Regelungen sowohl des MA als auch des MK aus Sicht des jeweiligen Landes einschränken.⁷⁰ Sowohl das MA als auch der MK wurden und werden durch den CFA der OECD kontinuierlich überarbeitet.⁷¹ Der CFA bedient sich dabei der Working Party 1, die aus Vertretern der Finanzverwaltungen besteht. Für Deutschland übernimmt das BMF diese Aufgabe. Die deutsche Position wird dabei mit den Ländern und den Ressorts der Bundesregierung erörtert.⁷²

Das MA und der MK werden schließlich vom Rat der OECD als eine die Mitgliedstaaten nicht bindende Empfehlung gem. Art. 5 Buchst. b der OECD-Konvention beschlossen. Mithin wird die Empfehlung ausgesprochen, dass die Mitgliedstaaten der OECD diesen bei der Abfassung von DBA folgen.⁷³ Damit handelt es sich bei MA und MK um Muster⁷⁴ und nicht um völkerrechtliche Verträge.⁷⁵

Die Bundesrepublik Deutschland orientiert sich bei der Verhandlung von DBA an der deutschen Verhandlungsgrundlage, welche das BMF am 28.8.2013 veröffentlichte.⁷⁶ Sie reflektiert die in den neueren DBA-Abschlüssen konkretisierte Abkommenspolitik und entspricht inhaltlich weitgehend den Standards des MA mit verschiedenen Abweichungen, die im MK bereits dargelegt sind. Mithin ist die deutsche Abkommenspolitik an den Ergebnissen der OECD ausgerichtet⁷⁷

b) Bedeutung OECD-Musterabkommen und OECD-Musterkommentar

Die rechtliche Bedeutung des MA und des MK sind im Wege der Auslegung zu ermitteln. Sofern beide Vertragsstaaten Mitglied in der OECD sind, könnte davon ausgegangen werden, dass diese Parteien ihren zwischenstaatlichen Verträgen diejenige Bedeutung beimessen wollen, wie sie auch im MA beachtet wurde.⁷⁸ Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Mitgliedstaaten in ihrem DBA nicht vom Abkommensmuster abweichen.⁷⁹ Wenn die jeweiligen Vertragsstaaten in einem DBA die Konzeption, den Aufbau und einzelne Formulierungen des MA übernehmen bzw. sich hieran anlehnen, könnte die Absicht unterstellt werden, diejenigen Bestimmungen im DBA, welche den MA entsprechen, im Sinne des MA und dem MK inhaltlich verstanden wissen zu wollen.⁸⁰ Diese Vermutung kann zumindest für den Abschluss von DBA zwischen zwei OECD-Staaten anzunehmen sein. Allerdings ist zu beachten, dass lediglich der individuell vereinbarte Abkommenstext selbst maßgebend ist⁸¹ und die Übernahme bzw. Anlehnung an das MA bzw. den MK für dessen Wirkung lediglich ein Indiz darstellt.

Deutlich würde diese Auffassung daher, wenn in einem DBA dieser ausdrückliche Wille zur Einbindung des MK geäußert wird. Dann kann ohne Zweifel davon ausgegangen werden, dass den Vertragsparteien die Bedeutung bewusst ist und dieser zeitgleich seinen Willen darin äußert, sich an den Bestimmungen, wie sie im MK festgehalten sind, zu orientieren. In den DBA wird in der Regel jedoch nicht auf MA und MK Bezug genommen, wie es selbst von der OECD im MK vorgesehen

62 Lang, FS Gosch, S. 239.

63 Schwenke/Krabbe in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorbem. Rz. 159.

64 Schwenke/Krabbe in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorbem. Rz. 157.

65 Lehner in Vogel/Lehner, Einleitung, Rz. 32; Ditz in Schönfeld/Ditz, Art. 9 Rz. 6.

66 Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (96).

67 Lang, FS Gosch, S. 243; Lehner in Vogel/Lehner, Einleitung, Rz. 34; Auswertung der reservations und obligations bei: Arginelli/Dirkis in: Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries Chapter 8, S. 138.

68 Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101).

69 Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101).

70 Lang, FS Gosch, S. 243.

71 Lehner in Vogel/Lehner, Einleitung, Rz. 34.

72 Siehe auch Lindauer Abkommen. Hierzu m.w.N. Wissenschaftlicher Dienst des Bundestages v. 31.10.2016, WD 3 – 3000 – 240/16.

73 Lehner in Vogel/Lehner, Einleitung, Rz. 34. Deutschland zog dieses auch als Verhandlungsgrundlage heran; Manke, DStZ 1983, 69 (69).

74 So auch: Debatin, Beih. zu DStR 23, 1992, 6; Grotherr, DStZ 2017 518, (518).

75 Wassermeyer in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorbem., Rz. 31; Lang, IStR 2001, 536 (537).

76 http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuern/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-Doppelbesteuerungsabkommen-Steuern-vom-Einkommen-und-Vermoeigen.html;jsessionid=EF35BF3BD2C6964CD3D97EC42FC8A2C2.

77 So schon Manke, DStZ 1983, 69 (78).

78 Schanne, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 43.

79 Schanne, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 44.

80 Wassermeyer in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorbem., Rz. 31; Jirousek, SWI 1998, 112, (113); Prokisch, SWI 1994, 52 (54).

81 Gosch, ISR 2013, 87 (91).

ist⁸². Demnach sind sie nicht Teil des jeweiligen DBA.⁸³ Als Gegenbeispiel hierzu ist das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 24.8.2000⁸⁴ anzuführen. In diesem DBA haben sich die Vertragsparteien konkret für Zwecke der Auslegung des Abkommens auf die Bestimmungen im MK bezogen.⁸⁵ Somit haben die Vertragsstaaten in diesem DBA ihren Willen kundgegeben, dass den Abkommensbestimmungen die Bedeutung zukommen soll, wie sie im MK niedergelegt ist.⁸⁶ Unabhängig von rechtlichen Fragen, die es aufgrund der direkten Bezugnahme zu klären gelte,⁸⁷ wirft dies allerdings zugleich die Frage auf, ob sich Deutschland bei den anderen DBA nicht an den Bestimmungen im MK orientieren will, denn sonst hätte man dies ebenfalls kundtun können. Im DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika erfolgt zudem lediglich im Bereich des Schiedsverfahrens ein konkreter Verweis auf den MK, dem der Rang des letzten Auslegungsmittels zukommt.⁸⁸

Das MA und der MK stellen daher keine eigenständigen Rechtsquellen dar, welche durch ein ordnungsgemäßes Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind oder auf die – von Ausnahmen abgesehen – im Rahmen eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens Bezug genommen wird. Sie beruhen auf einer nicht rechtsverbindlichen Empfehlung der OECD.⁸⁹ Durch diese wird jedoch versucht, auf die Mitgliedstaaten einzuwirken.⁹⁰ Daher sind die Bindungswirkung dieser Dokumente und ihr Stellenwert im internationalen Recht strittig.⁹¹

Bedeutung bei der Auslegung von DBA erlangen MA und MK daher vornehmlich im Rahmen der allgemeinen Auslegungsregelungen des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV).⁹² Nach überwiegender Auffassung stellen MA und MK ein primäres Auslegungsmittel i.S.v. Art. 31 WÜRV dar.⁹³ Das bedeutet, dass bei der Auslegung eines DBA neben dessen Vertragstext auch das MA sowie der MK herangezogen werden können.⁹⁴ Somit kann unabhängig von einer konkreten Bindungswirkung angenommen werden, dass durch die wörtliche Übernahme des MA bei Vertragsverhandlungen in den jeweiligen Abkommensartikeln diesen die im MK vorgesehene Bedeutung zukommen soll.⁹⁵

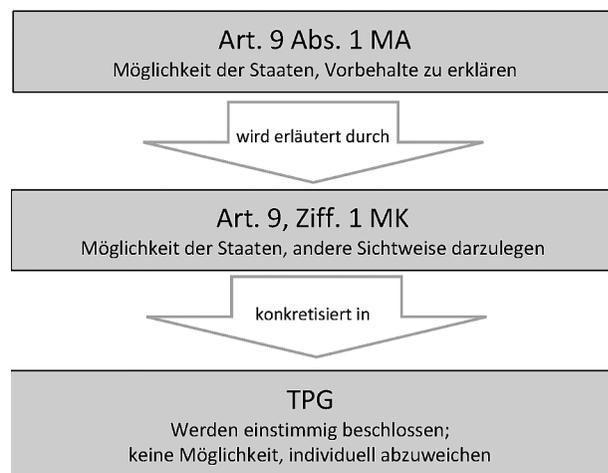
Aus deutscher Sicht können sie als ein widerlegliches Indiz aufgefasst werden, wie das jeweilige DBA zu verstehen ist; mithin sind sie eine Auslegungshilfe⁹⁶.

3. OECD Transfer Pricing Guidelines – TPG

a) Überblick

Weder das MA noch der MK enthalten jedoch Regelungen zur Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in Art. 9 Abs. 1 MA angeführt ist.⁹⁷ In dem MK von 1963 sowie 1977 hieß es noch, dass Art. 9 Abs. 1 MA kaum einer Erläuterung bedarf.⁹⁸ Erst und insbesondere auf Drängen der Vereinigten Staaten von Amerika wurden Grundsätze zum *arm's length principle* erarbeitet,⁹⁹ die bis zum heutigen Tage unter besonderem Einfluss der amerikanischen Denkweise stehen.¹⁰⁰ Daher wird mittlerweile in Ziff. 1 zu Art. 9 MK auf die TPG verwiesen. Sie sollen als Auslegung des Art. 9 Abs. 1 MA dienen.¹⁰¹ Da keine Vorbehalte seitens der Staaten diesbezüglich eingelegt worden sind, könnte auf eine einheitliche Interpretationsgrundlage geschlossen werden.¹⁰²

Abbildung 1: Zusammenhang zwischen MA, MK und den TPG



Die TPG stellen eine Revision des OECD-Berichts „Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen“ (1979)¹⁰³ dar.

82 „[T]he Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by Member Countries, which unlike the Model are legal binding international agreements“. MK, Ziff. 29.

83 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 19; Rasch in Gosch/Kroppen/Grotherr, MA, Art. 9 Rz. 35; Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (99).

84 BGBl. 2002, Teil II Nr. 12, 5.4.2002, 746.

85 Der Protokollerklärung dieses DBA ist unter (16) zu entnehmen: „Es gilt als vereinbart, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird.“

86 Zustimmung: Lang, IStR 2001, 536 (536). Hierauf nimmt auch der Generalanwalt Mengozzi in seinem Schlussantrag insbesondere in Rz. 69 sowie 73 Bezug und stellt fest, dass es deswegen unerheblich ist, welchen allgemeinen Stellenwert der MK zum MA im internationalen Recht hat. EuGH, C648/15, ECLI:EU:C:2017:311.

87 Eine umfassende Auseinandersetzung mit dem Thema bietet West: West, WTJ 2017, 117–159.

88 BGBl. 2006 Teil II Nr. 30, 13.12.2006, S. 1209.

89 MK, Ziff. 29.

90 Dahm, DÖV 1959, 361 (361); Hahn/Weber, Die OECD, S. 99.

91 Borstell in Vögele, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rz. 9; Lang, FS Gosch, S. 243; Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 (39).

92 Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rz. 125.

93 Vogel/Prokisch, CDFI, LXXVIII, S. 30; Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 40; Lang, IWB 2011, 281 (285); Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rz. 126c; Wassermeyer in Wassermeyer, MA, Vor. Art. 1 Vorb., Rz. 38; Oesterheld, ASA 2011/2012, 373, (391); Ellis, BIT 2000, 617–618; Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerungsverfahren, Köln 2004, S. 129 f. Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010, S. 31f.

94 Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rz. 130.

95 Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 (39).

96 Wattell/Marres, European Taxation 2003, 222 (224); West, WTJ 2017, 117 (159).

97 Wassermeyer in: F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 475; Witten-dorf, BIT 2009, 107 (109).

98 Strobl/Zirkel, AWD 1968, 463 (469).

99 Strobl/Zirkel, AWD 1968, 463 (469); Calderón, Intertax 2007, 4 (8); Koomen, ITPJ 2015, 141 (144).

100 So auch Fedusiv, ITPJ 2016, 483 (487) m.w.N.

101 Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Internationale Gewinnabgrenzung, Rz. 74.

102 Loukota, SWI 2016, 436 (440).

103 Siehe hierzu Höppner, StBp 1981, 56–61.

In ihrer ursprünglichen Fassung wurden sie vom CFA¹⁰⁴ am 27.6.1995 und vom Rat am 13.7.1995 zur Veröffentlichung freigegeben.¹⁰⁵ Sie konkretisieren den Fremdvergleichsgrundsatz,¹⁰⁶ welcher sowohl in den Abkommensvorschriften als auch im innerstaatlichen Recht insbesondere in der Form unbestimmter Rechtsbegriffe formuliert ist.¹⁰⁷ Mithin geben die TPG inhaltlich Hinweise zur Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Sicht der Staaten und sind somit v.a. von praktischer Bedeutung¹⁰⁸. In den TPG selbst wird ausgeführt, dass sie sowohl Steuerverwaltungen (unabhängig davon, ob es sich um einen OECD-Staat handelt) als auch die MNU unterstützen wollen, einvernehmliche Lösungen herbeizuführen.¹⁰⁹ Dabei werden (nur) die OECD-Mitgliedstaaten bestärkt, diese Grundsätze bei ihrer innerstaatlichen Verwaltungspraxis auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu befolgen,¹¹⁰ und abschließend wird festgestellt, dass die TPG in erster Linie in (Vorab-)Verständigungsverfahren von Bedeutung sind.¹¹¹ Damit zielen die TPG auf den ersten Blick darauf ab, dass insbesondere Doppelbesteuerungskonflikte vermieden bzw. einvernehmlich gelöst werden sollen.¹¹²

Allerdings ist der Fremdvergleichsgrundsatz (auch in den TPG) nicht durch objektive Kriterien gekennzeichnet, so dass eine zweifelsfreie und eindeutige Bestimmung eines Fremdvergleichspreises nicht möglich ist. Zugleich wird in Tz. 1.13 der TPG der Ausspruch „transfer pricing is not an exact science“ angeführt. In der Gesamtschau mit der bisweilen Unbestimmtheit der TPG¹¹³ ebnet gerade dieses Zitat die argumentative Grundlage für diskretionäre Spielräume in den TPG. Auf diese Weise verbleibt zumindest den Steuerverwaltungen die Möglichkeit, Besteuerungsrechte argumentativ an sich zu ziehen. Würde das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung ernsthaft verfolgt werden, würden nicht jegliche Versuche für eine Gewinnabgrenzung nach objektiven und einheitlich verstandenen Kriterien, die zu einem Fremdvergleichspreis führen würden, kategorisch abgelehnt werden.¹¹⁴

Die Qualität der TPG ist jedoch aus deutscher Sicht fraglich, dies gilt sowohl für die TPG in ihrer ursprünglichen als auch in der aktualisierten Form aus dem Jahr 2017. Sie werden grundsätzlich nicht in einem DBA und, damit einhergehend, auch nicht in einem Gesetz explizit erwähnt,¹¹⁵ obwohl gerade in den DBA eine solche Bezugnahme naheliegend wäre. Es findet sich mitunter mal ein Verweis in einer Gesetzesbegründung.¹¹⁶ Der Verordnungsgeber¹¹⁷ und die deutsche Finanzverwaltung beziehen sich immer wieder auf die TPG¹¹⁸ und wähen sich mit ihnen im Einklang, was jedoch nicht uneingeschränkt geteilt wird.¹¹⁹ Die Rechtsprechung zieht bei Streitigkeiten im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen die TPG mitunter als Auslegungshilfe¹²⁰ heran oder ignoriert¹²¹ sie ausdrücklich, da sie weder auf nationalem noch internationalem Recht basieren würden. In der Literatur werden die TPG als ein Informationspapier¹²², eine Orientierungshilfe¹²³ oder ein Sachverständigen-gutachten¹²⁴ dargestellt. Andererseits wird angeführt, dass sie gar eine völkerrechtliche Verbindlichkeit¹²⁵ entfalten.

Insofern ist zu analysieren, welche Qualität die TPG haben.

b) Entstehung der TPG

Die Working Party 6¹²⁶ ist das zuständige Gremium bei der OECD, das sich den TPG widmet und diese fortentwickelt.¹²⁷ Diese setzt sich zusammen aus Vertretern der Finanzverwal-

tungen¹²⁸ von OECD- und nunmehr auch interessierten, aber (bisher) nicht stimmberechtigten, Nicht-OECD-Staaten. Für Deutschland übernimmt das BMF diese Aufgabe. Innerhalb dieser Arbeitsgruppe wird ein grundsätzlich einstimmig beschlossenes Arbeitsergebnis an den CFA zur weiteren Erörterung übermittelt, die Möglichkeit zu reservations oder observations besteht nicht. Das hiernach gefundene Ergebnis wird sodann vom CFA dem Rat der OECD vorgeschlagen und von letzterem als Empfehlungen i.S.v. Art. 5 lit. b OECD-Konvention einstimmig beschlossen.¹²⁹

Nach Art. 5 lit. a OECD-Konvention, besteht die Möglichkeit, im Rahmen eines Beschlusses eine für die Mitgliedstaaten der OECD verbindliche Entscheidung zu treffen. Diese Handlungsform wurde in Bezug auf die TPG nicht genutzt. Hinsichtlich der TPG lässt sich daher festhalten, dass es sich um Empfehlung i.S.v. Art. 5 lit. b OECD-Konvention handelt, die mit der

104 Damals Ausschuss für Steuerfragen.

105 TPG Tz. 13.

106 *Eigelshoven* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 30; *Baumhoff/Sieker*, IStR 1995, 517 (517); *Borstell* in Vögele, Verrechnungspreise, B 41 ff.; *Runge*, IStR 1995, 505 (505); *Werra*, IStR 1995, 457 (511); *Becker* in Haase AStG/DBA, Art. 9 Rz. 32.

107 *Eigelshoven* in Vogel/Lehner DBA, Art. 9 Rz. 30.

108 *Kroppen/Rasch*, IWB 2015, 828 (839).

109 TPG Tz. 15.

110 TPG Tz. 16.

111 TPG Tz. 17, *Runge* IStR 1995, 505 (507).

112 In Bezug auf den OECD-Bericht 1979, *Menck*, JbFfSt 1983/84, 141; Stellungnahme des IdW, DB 1980, 2453 (2453).

113 *Eigelshoven* in Kroppen, Hdb. Verrechnungspreise, Vorb., Rz. 13.

114 *Greil*, IStR 2017, 677 (679).

115 Eine Ausnahme stellt das DBA USA dar. Im Protokoll zum DBA wird unter Nr. 4 zu Art. 7 angeführt, dass zur Ermittlung der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne die OECD-Verrechnungspreisleitlinien unter Berücksichtigung der unterschiedlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten eines Einheits-unternehmens anzuwenden sind. Allerdings erfolgt kein Hinweis auf die Einbeziehung der TPG bei Art. 9.

116 BT-Drucks. 16/4841, 84 f.

117 BR-Drucks. 352/08, 9 f.

118 So bspw. BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 - S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774, Ziff. 9, 11.

119 So gab es schon beim Erlass der Verwaltungsgrundsätze von 1983 Kritik an einer mangelnden Übereinstimmung, *Ritter*, DB 1983, 1677 (1681). Im Hinblick auf die Preisanpassungsklausel im § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG, vgl. u.a. *Ditz/Greiner* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 1391–1393. In Bezug auf die Berücksichtigung von Steuern beim hypothetischen Fremdvergleich, *Ditz/Greiner* in F/W/B/S Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 1284 f.

120 BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 = FR 2001, 246 m. Anm. *Pezzer*; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 = FR 2002, 154.

121 FG Münster v. 7.12.2016 – 13 K 4037/13 K, F, Rz. 85, EFG 2017, 334.

122 In Bezug auf den OECD-Bericht 1979, *Baranowski*, JbFfSt 1981/82, 111.

123 In Bezug auf den OECD-Bericht 1979, *Ritter*, DB 1983, 1677 (1678).

124 In Bezug auf den OECD-Bericht 1979, *Menck*, JbFfSt 1983/84, 130; *Schmidt*, DB 1983, 1389 (1389).

125 *Werra*, IStR 1995, 457 (458).

126 *Kroppen/Rasch*, IWB 2015, 828 (839); <http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=1666&Lang=en&Book=False>, zuletzt besucht am 21.8.2017.

127 Der CFA wurde vom Rat beauftragt, die TPG weiterzuentwickeln und anzupassen, s.: Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises C(95)126/Final.

128 Siehe auch *Höppner*, StBp 1981, 56 (57).

129 *Vetter*, SWI 1997, 547 (547); *Schwenkel/Krabbe* in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb. Rz. 157.

Aufforderung verbunden ist, ihnen praktische Geltung zu verschaffen.¹³⁰ Die Mitgliedstaaten werden gem. Art. 18 lit. c der Verfahrensordnung der OECD vom 30.9.1961 lediglich veranlasst, zu prüfen, ob die Ausführung der empfohlenen Maßnahmen angebracht und zweckmäßig ist.

Eine andere Wirkung kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die TPG einstimmig beschlossen werden.¹³¹ Zwar steht der Grundsatz der Einstimmigkeit an der Spitze der Regeln über die Willensbildung der Organe der OECD.¹³² Dies jedoch ändert nichts an der Einordnung der TPG als Empfehlung.

Die TPG sind damit eindeutig von dem in innerstaatliches Recht transformierten DBA abzugrenzen.¹³³ Somit ergibt sich aus deutscher Sicht aus den TPG weder für die OECD-Staaten als Vertragspartner des jeweiligen DBA noch für Gerichte oder Steuerpflichtige eine rechtliche Bindungswirkung.¹³⁴ Anderenfalls würde der Vorbehalt des Gesetzes in der Form des DBA Zustimmungsgesetzes unterlaufen werden.¹³⁵

Die TPG könnten jedoch als Auslegungsinstrument für den in den DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz dienen und somit eine gewisse rechtliche Beachtung erfahren.

c) TPG als Auslegungsinstrument im Sinne des WÜRV

DBA sind völkerrechtliche Verträge. An dieser Rechtsqualität ändert sich nichts, selbst wenn sie durch Ratifikation und Anwendungsbefehl Teile des innerstaatlichen Rechts geworden sind.¹³⁶ Durch die Funktion einerseits als Vertrag und andererseits als Teil eines Umsetzungsgesetzes könnte auch von einem dualen Rechtscharakter der DBA ausgegangen werden, welchem durch eine entsprechende Auslegung Rechnung zu tragen ist.¹³⁷ Ziel einer DBA-Auslegung ist das gemeinsame Verständnis der Vertragsparteien; die Auslegung wird durch den Grundsatz der Entscheidungsharmonie geprägt.¹³⁸ Als völkerrechtliche Verträge sind DBA nach den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen zu interpretieren. Diese Interpretationsgrundsätze sind im WÜRV festgelegt, dort in den Art. 31 und 32.¹³⁹ Das WÜRV ist selbst ein völkerrechtlicher Vertrag, welcher nach mitunter vorherrschender Ansicht zum Bestandteil des Völkerergewohnheitsrechts geworden und somit auch für die Auslegung solcher völkerrechtlichen Verträge heranzuziehen ist, deren Staaten das WÜRV noch nicht unterzeichnet haben.¹⁴⁰

Wenn die TPG zur Auslegung der DBA dienen sollen, müssen sie von den Auslegungsgrundsätzen in Art. 31 und Art. 32 WÜRV umfasst sein.¹⁴¹ Im WÜRV sind Ansatzpunkte vorhanden, welche eine Berücksichtigung sowohl des MA, des MK sowie anderer Dokumente, welche die Grundlagen für die Materialien geschaffen haben, erlauben.¹⁴²

aa) Auslegung gem. Art. 31 Abs. 1 WÜRV

Ein völkerrechtlicher Vertrag ist nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV zunächst nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen. Dabei kommt es nicht auf den subjektiven Willen der vertragsschließenden Parteien, sondern auf den im Vertragstext selbst objektivierten Parteiwillen an.¹⁴³ Da es sich bei den TPG nicht um Bestandteile des jeweiligen DBA han-

delt, scheidet eine Auslegung gem. Art. 31 Abs. 1 WÜRV aus, geht hier doch um die Bedeutung des Vertragstextes an sich.¹⁴⁴

Von der Möglichkeit zur Verweisung auf Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts zur gem. Art. 3 Abs. 2 MA, sog. *lex fori*, wurde in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz nicht Gebrauch gemacht.

bb) TPG als Zusammenhang gem. Art. 31 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 WÜRV

Der Zusammenhang ist in Art. 31 Abs. 2 WÜRV definiert. Danach umfasst dieser neben dem Vertragswortlaut, Präambel und Anlagen gem. Art. 31 Abs. 2 lit. a WÜRV auch jede, sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde oder jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde. Dabei geht die Bedeutung von „Zusammenhang“ über die allgemeine Bedeutung des Wortes hinaus.¹⁴⁵ Als Zusammenhang sind demnach Elemente anzusehen, welche nicht Teil des Vertragstextes selbst¹⁴⁶ und daher als vollständige Interpretationsinstrumente anzusehen sind.¹⁴⁷ Somit könnten die TPG als Zusammenhang in Form einer Übereinkunft oder einer Urkunde zu qualifizieren sein.

Festzustellen ist, dass die TPG nicht individuell zwischen den Vertragsparteien eines DBA abgeschlossen werden, sondern vielmehr eine pauschale Empfehlung aller beteiligter OECD-Staaten darstellen. Vertragsparteien eines DBA sind jedoch nur die beiden Staaten, welche das DBA verhandeln, das der Inter-

130 Höppner, StBp 1981, 56 (58).

131 So aber Werra, IStR 1995, 457 (458). Zutreffend Hahn/Weber, Die OECD, S. 99.

132 Hahn/Weber, Die OECD, S. 93.

133 Ditz in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 9 Rz. 28.

134 Runge, IStR 1995, 505 (511); Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Rz. 2.174; Roeder, ISR 2012, 70 (70); Höppner, StBp 1981, 56 (57). Im Ergebnis auch: Zatloukal, Verrechnungspreisgestaltung, S. 99. A.A. Werra, IStR 1995, 457 (458), der eine rechtliche Bindungswirkung der TPG als offizielle Interpretation der OECD von Art. 9 MA annimmt. Jedoch beziehen sich einige Staaten im Rahmen ihrer innerstaatlichen Regelungen (unmittelbar) auf die TPG, in anderen Staaten dienen sie als Orientierungshilfe. Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 29 m.w.N.

135 Becker in Haase, AStG/DBA, Art. 9 Rz. 32.

136 Vogel/Prokisch, CDFI, LXXVIIIa, S. 26.

137 Prokisch, SWI 1994, 52 (57).

138 Prokisch, SWI 1994, 52 (58); Pöllath, CDFI LXXVIIIa, S. 339. Dabei wird, im Gegensatz zur Bedeutung im IPR, ein Auslegungsprozess verstanden, bei dem unter Einbezug des jeweiligen nationalen Rechts eine Auslegung zu ermitteln ist, die am ehesten Aussicht hat, in beiden Staaten akzeptiert zu werden: Sixdorf, FR 2016, 795 (795).

139 Lang, ÖStZ 2006, 203 (205).

140 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 15; Lang, ÖStZ 2006, 203 (205); Loukosta, SWI 2016, 436 (437).

141 Langner, TPI 2017, 78 (80).

142 Lang, ÖStZ 2006, 203 (205).

143 Schanne, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 34.

144 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 38.

145 Vogel/Prokisch, CDFI, LXXVIIIa, S. 35.

146 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 63.

147 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 64.

pretation zugänglich ist. Hierbei werden oft Details zur Interpretation oder DBA-Anwendung in Protokollen oder Briefen ausgetauscht.¹⁴⁸ Sofern ein externes Dokument als Interpretation herangezogen werden soll, ist immer nachzuweisen, dass die andere Vertragspartei dieses Dokument bei Vertragsabschluss akzeptiert hat. Spezielle Anforderungen an die Akzeptanz sind nicht erforderlich.¹⁴⁹ Insofern können die TPG nicht als Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien des DBA angesehen werden, da sie nicht im Zusammenhang mit dem DBA erstellt wurden. Insbesondere besteht, im Gegensatz zum MA und MK nicht die Möglichkeit von individuellen reservations und obligations.¹⁵⁰ Konkrete, individuelle Interpretationsabsichten der Vertragsparteien können hierdurch nicht berücksichtigt werden.

Die TPG werden auch nicht im Zusammenhang mit der Verhandlung eines DBA erarbeitet, sondern hiervon völlig unabhängig.¹⁵¹ Eine Bedeutung als Interpretationshilfe würde auch für diejenigen DBA ausscheiden, bei denen nur ein Staat als Vertragspartei Mitglied der OECD ist,¹⁵² da die jeweils andere Vertragspartei keine Möglichkeit hat auf die TPG durch Mitwirkung Einfluss zu nehmen. Weiterhin ist zu beachten, dass die TPG durch Beschluss im Rat der OECD zustande kamen, in welchem gewillkürte Vertreter der Mitgliedstaaten sitzen. Völkerrechtlich bindende Verträge können jedoch von gewillkürten Vertretern nicht geschlossen werden.¹⁵³ Darüber hinaus ist die OECD eine internationale Organisation, welche nicht mit den Vertragsparteien eines bilateralen Vertrages in völkerrechtlicher Hinsicht gleichgesetzt werden kann.¹⁵⁴

Auch eine Qualifizierung der TPG als Urkunde gem. Art. 31 Abs. 2 lit. b WÜRV kann nicht erfolgen¹⁵⁵, da diese nicht anlässlich des DBA-Abschlusses, sondern hiervon unabhängig, abgefasst wurden. Insbesondere wurden die TPG teilweise mit einem erheblichen zeitlichen Abstand zu den DBA abgeschlossen und geändert.

Mithin sind die TPG nicht als Zusammenhang nach Art. 31 Abs. 2 WÜRV bei der Auslegung von DBA anzusehen,¹⁵⁶ da sie als Empfehlung des Rates der OECD keine anlässlich eines bilateralen Vertragsabschlusses getroffene Übereinkunft oder Urkunde darstellen.¹⁵⁷

cc) TPG Interpretationsmöglichkeit gem. Art. 31 Abs. 3 WÜRV

In gleicher Weise wie als Zusammenhang gem. Art. 31 Abs. 2 WÜRV sind spätere Übereinkünfte (Art. 31 Abs. 3 lit. a WÜRV), eine spätere Übung (Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV) oder einschlägige Völkerrechtssätze (Art. 31 Abs. 3 lit. c WÜRV) als Interpretation von DBA anzusehen. Eine Prüfung als einschlägiger Völkerrechtssatz, Art. 31 Abs. 3 lit. c WÜRV, scheidet mangels Vorliegen konkreter Anhaltspunkte hierfür bereits aus.

(1) TPG als spätere Übereinkunft Art. 31 Abs. 3 lit. a WÜRV

Die spätere Übereinkunft ist ähnlich wie die Übereinkunft in Art. 31 Abs. 2 lit. a WÜRV zu sehen, mit dem Unterschied, dass eine zeitliche Zäsur berücksichtigt wurde und diese Übereinkunft als Auslegung des Vertrages oder Anwendung seiner

Bestimmung dienen soll.¹⁵⁸ Diese spätere Übereinkunft muss zwischen den Vertragsparteien des DBA geschlossen worden sein. Spezielle formale Anforderungen an die spätere Übereinkunft sind nicht ersichtlich, insbesondere müssen diese nicht in Vertragsform durchgeführt worden sein.¹⁵⁹ Auch hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass die TPG im Rat der OECD als Empfehlungen beschlossen wurden. Mithin wurden sie nicht gem. Art. 59 GG im ordnungsgemäßen Verfahren vom jeweils zuständigen Organ, sondern lediglich unter Beteiligung gewillkürter Vertreter beschlossen. Diesen bzw. der Exekutive jedoch hat der Gesetzgeber nicht die Befugnis eingeräumt, als Vertragspartei in diesem Bereich zu handeln. Demzufolge können unter Berücksichtigung des Prinzips der Gewaltenteilung die TPG nicht als spätere Übereinkunft nach Art. 31 Abs. 3 lit. a WÜRV für bereits bestehende DBA zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen.¹⁶⁰

(2) TPG als spätere Übung Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV

Die TPG könnten als spätere Übung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV angesehen werden. Von einer späteren Übung kann nur ausgegangen werden, wenn mehrfach eine Auffassung flächendeckend zum Ausdruck kommt.¹⁶¹ Durch einmaliges Handeln kann hingegen eine spätere Übung nicht begründet werden.¹⁶² Eine solche Übung kann auch nicht dadurch entstehen, dass seitens der Finanzverwaltungen bekundet wird, die Empfehlungen, welche im CFA erarbeitet wurden, zu berücksichtigen.¹⁶³ Es muss sich vielmehr nachweisen lassen, dass die Finanzbehörden, welche mit der Rechtsanwendung betraut sind, einheitlich die Anwendung der TPG praktizieren, diese Anwendung unbestritten geblieben ist und der Finanzverwaltung eine Vertragsabschlusskompetenz von völkerrechtlichen Vereinbarungen in diesem Bereich seitens des Gesetzgebers übertragen worden ist. Es ist nicht ersichtlich, dass die Finanzverwaltung eine einheitliche Anwendung der TPG durchführt. Der Nachweis der einheitlichen Anwendung der TPG durch Finanzbehörden ist daher nicht möglich. Zudem wurde der Finanzverwaltung nicht die notwendige Vertragsabschlusskompetenz übertragen. Daneben müsse sich nachweisen lassen,

148 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 67.

149 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 68/68.

150 So auch Langner, TPI 2017, 78 (80).

151 So auch: Langner, TPI 2017, 78 (80).

152 Langner, TPI 2017, 78 (80).

153 Zur Entstehung eines DBA: Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, Systematik DBA, Rz. 63f.

154 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 17.

155 Lang, ÖStZ 2006, 203 (206).

156 Im Ergebnis auch: Langer, TPI 2017, 78 (81).

157 So auch: Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 18; Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004, S. 128 f.

158 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 72.

159 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Rz. 75.

160 So auch: Langner, TPI 2017, 78 (83); im Ergebnis für den MK auch: Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 (39).

161 Langer, TPI 2017, 78 (83).

162 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Art. 31, Rz. 79.

163 Lang, ÖStZ 206, 203 (208); Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (103).

dass die TPG nicht von FG als unzulässig erklärt wurden.¹⁶⁴ Wie bereits dargestellt, verweisen Gerichte gelegentlich auf die TPG, ignorieren sie aber auch explizit.

Teilweise wird hingegen angenommen, dass sich die spätere Übung in der Bestätigung der Änderungen durch Annahme im CFA sowie durch die Verabschiedung im Rat der OECD zeigt.¹⁶⁵ Die Übung muss durch die Vertragsparteien des DBA entstehen. Die TPG als Basis für eine mögliche Übung wurden jedoch nicht (nur) von den Vertragsparteien eines DBA erarbeitet. Sofern durch die Finanzverwaltungen der Vertragsparteien eine Übung i.S.v. Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV angenommen würde, könnte damit auch unterstellt werden, dass Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden verstanden werden könne.¹⁶⁶ Dies folgt v.a. aus der Überlegung, dass die TPG über die Auslegung des DBA hinausgehen und daher eine Vertragsänderung darstellen könnten.¹⁶⁷ Zur Änderung des DBA sind die Finanzbehörden jedoch nicht befugt. Im Bereich der TPG wäre dies besonders bedenklich, werden diese weder mit den Ländern noch mit der Bundesregierung abgestimmt.

Für die Anwendung und Auslegung eines DBA kann eine spätere Übung daher nur relevant sein, wenn diese auch Inhalt des DBA wird und zugleich die flächendeckende Anwendung unbestritten ist. Mithin können die TPG nicht als spätere Übung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV angesehen werden.¹⁶⁸

dd) TPG – besondere Bedeutung gem. Art. 31 Abs. 4 WÜRV

Einem Ausdruck ist dann besondere Bedeutung beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben, vgl. Art. 31 Abs. 4 WÜRV. Das kann der Fall sein, wenn aufgrund der Besonderheiten des Abkommens bestimmte Begrifflichkeiten besondere „technische“ Bedeutung haben.¹⁶⁹ Die DBA enthalten keine weiteren Ausführungen zur Ausgestaltung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Eine Annäherung über den allgemeinen Sprachgebrauch ist aufgrund der Fachsprache nicht möglich.¹⁷⁰

Hier ist nochmals die Wirkung von MA und MK relevant. Die wortgetreue Übernahme von Vorschriften oder einzelner Formulierungen des MA begründet die Vermutung, dass die Vertragsparteien der Formulierung die Bedeutung beimessen wollen, welche ihm nach dem MA zukommt.¹⁷¹ Das MA und der MK sind bei der Auslegung von DBA daher von Bedeutung. Sie sind jedoch nicht in der gleichen Weise zu behandeln, wie der Vertragswortlaut des DBA selbst.¹⁷²

Leitgedanke bei der Auslegung von DBA sollte sein, dem Charakter der Abkommen Rechnung zu tragen. Es ist demnach nach dem gemeinsamen Verständnis der Vertragsparteien des DBA zu fragen, der Grundsatz der Entscheidungsharmonie ist hierbei zu beachten.¹⁷³ Es gilt zu ermitteln, welches Verständnis die Vertragsparteien bei Verhandlung des DBA zugrunde gelegt haben.¹⁷⁴ MA und MK sind in erster Linie heranzuziehen, um einerseits die historischen Absichten der Vertragsstaaten und andererseits den objektiven Erklärungswert des tatsächlich Vereinbarten zu ermitteln.¹⁷⁵

Besondere Bedeutung erlangen hierbei die reservations und observations. Hierdurch bringen die jeweiligen Staaten zum Ausdruck, mit einer vom CFA beschlossenen Formulierung nicht

einverstanden zu sein;¹⁷⁶ besteht eine solche Kundgabe im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zwischen den Vertragsparteien, ist davon auszugehen, dass die Parteien um diese wussten und sie ihren Verhandlungen zugrunde legten. Insoweit kann sich die Heranziehung des MA oder des MK als Auslegungsmittel verbieten.¹⁷⁷ Dies ist allerdings beim Art. 9 MA seitens Deutschlands nicht erfolgt.

Jedoch besteht hierin der entscheidende Unterschied zu den TPG: Bei den TPG ist es nicht vorgesehen, Vorbehalte oder Bemerkungen anzubringen, dass die Vertragsstaaten bestimmte Regelungen anders verstanden wissen wollen.¹⁷⁸ Sie sind nur im Gesamten zu akzeptieren. Gerade jedoch den Vorbehalten und Bemerkungen wird wohl eine besondere Bedeutung für eine wenigstens abgeschwächte völkerrechtliche Bedeutung des MA und MK beigemessen.¹⁷⁹ Würden die TPG vorbehaltlos als Auslegungsinstrument der DBA herangezogen werden, ergebe sich eine unbillige Wertung: Sofern Mitgliedstaaten in den Diskussionen zu den TPG zum Ausdruck gebracht haben, nicht mit den in den TPG enthaltenen Regelungen konform zu gehen, besteht für diese zum einen keine Möglichkeit, eine entgegenstehende Auffassung in den TPG selbst darzustellen. Dies führt dazu, dass die TPG in weiten Teilen sehr unbestimmt formuliert sind, um die Möglichkeit zu bieten, dass sich jeder Mitgliedstaat soweit wiederfinden kann und eine Ablehnung zumindest im Rat vermieden wird; was allerdings zum Teil auch durch politischen Druck erzielt wird. Zum anderen würden sie, unterstellt die TPG dienen als Auslegungsinstrument eines DBA, diese entgegenstehende Auffassung bei der Auslegung zugrunde legen.

Die sich aus den TPG ergebende Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann daher von anderen Argumenten, wie Wortlaut, Systematik des Abkommens oder teleologischen Argumenten verdrängt werden.¹⁸⁰ Bei den Verhandlungen eines DBA könnte beispielsweise zur Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes auf andere Unterlagen zurückgegriffen wor-

164 Lang, ÖStZ 2006, 203 (208); Langer, TPI 2017, 78 (83).

165 Becker in Haase, AStG/DBA, Art. 9 Rz. 33.

166 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 27; Lang, ÖStZ 2006, 203 (209); Langer, TPI 2017, 78 (84).

167 Vertiefend: Lang, IStR 2001, 536 (537).

168 So auch: Vetter, SWI 1997, 547 (549).

169 Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties, Art. 31, Rz. 105.

170 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 19.

171 Vogel, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1, 1986, 4 (41); Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 19.75; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 44, Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 19; Czakert, IStR 2012, 703 (712). Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 19.75.

172 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 19.

173 Mit Hinweis zu einer Verneinung eines allgemeinen Gebots der Entscheidungsharmonie: Pöllath, CDFI LXXVIIIa, S. 339.

174 Prokisch, SWI 1994, 52 (58).

175 Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 44.

176 Lang in Gassner/Lang/Lechner, S. 20; Czakert, IStR 2012, 703 (705).

177 Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 44.

178 Wittendorf, BIT 2009, 107 (118); Langer, TPI 2017, 78 (81).

179 Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004, 126 m.V.a. Vogel, StuW 1982, 111 (123 f.).

180 Lang, ÖStZ 2006, 203 (206).

den sein, welche bei der Auslegung ggf. vorrangig zu berücksichtigen wären und die TPG verdrängen würden.¹⁸¹ Liefert ein anderes Auslegungsinstrument ein überzeugenderes Ergebnis, ist dieses zu verwenden.¹⁸²

Sofern sich aufgrund des jeweiligen nationalen Rechts Abweichungen von den TPG erkennen lassen, ist anzunehmen, dass die Vertragspartei eine Geltung der TPG für sich nicht beansprucht. So steht es den Vertragsparteien auch grundsätzlich frei, „die von ihnen verwandten Begriffe selbständig auszulegen, zu verändern oder neu zu definieren.“¹⁸³ In Deutschland wurde § 1 AStG eingeführt, um eine Angleichung an internationale Steuerrechtsnormen herzustellen.¹⁸⁴ Der ursprüngliche § 1 AStG enthielt lediglich drei Absätze, wobei in § 1 Abs. 1 AStG a.F. der Fremdvergleichsgrundsatz grundlegend normiert war. Im Laufe der Jahre wurde § 1 AStG erweitert, auf nunmehr sechs Absätze, welche detailliert sich mit der Ermittlung des Fremdvergleichspreises, insbesondere in § 1 Abs. 3 AStG befassen. Entsprechend der Intention des Gesetzgebers¹⁸⁵ wurde zwar beabsichtigt, eine Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz und der internationalen Praxis herzustellen. Ein eindeutiger Hinweis auf die TPG findet sich jedoch nicht.

Auch zu § 1 AStG ergangene Verordnungen¹⁸⁶ und BMF-Schreiben¹⁸⁷ legen dar, wie der Ordnungsgeber sowie die Finanzverwaltung den Fremdvergleichsgrundsatz in Deutschland angewandt wissen will. Aufgrund der detaillierten, nationalen Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz kann angenommen werden, dass der deutsche Gesetz- und Ordnungsgeber sowie die Finanzverwaltung den Fremdvergleichsgrundsatz nach nationalem Verständnis ausgelegt hat und dieses nationale Verständnis den Regelungen der TPG vorgeht.¹⁸⁸ Bereits in Bezug auf den OECD-Bericht von 1979 wurde angenommen, dass dieser „gemessen an den Bedürfnissen der deutschen Prüfungspraxis erhebliche Lücken“¹⁸⁹ hat und entsprechend dem internationalen Charakter keine Auslegung des deutschen Rechts enthalte, weswegen es einer Konkretisierung seitens der deutschen Steuerverwaltung bedurfte.¹⁹⁰ Dies wurde jedoch gerade auch vor dem Hintergrund eines drohenden und auch unterschiedlich auszulegenden „Regelungsgestrüpps“ kritisch gesehen.¹⁹¹

Zwar geht der Gesetz- und Ordnungsgeber davon aus, durch die Regelungen den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz zu konkretisieren, jüngstes Beispiel ist die Einführung der sog. Funktionsverlagerung. Der Gesetzesbegründung entsprechend, wurde beabsichtigt, durch § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz klarzustellen und zu präzisieren.¹⁹² Die Umsetzung dieser Intention ist jedoch strittig.¹⁹³

Darüber hinaus ist § 1 Abs. 6 AStG zu beachten. Dieser enthält eine Verordnungsermächtigung zur Regelung von Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes. Im Hinblick auf die aktuell, den Fremdvergleich präzisierenden, 612 Seiten umfassenden TPG¹⁹⁴, lässt das weitere Regelungserfordernis erwarten, dass der Ordnungsgeber den Fremdvergleichsgrundsatz in rein grenzüberschreitenden Fällen eigenständig auszulegen vermag. Die Verordnungsermächtigung könnte daher als Anhaltspunkt gesehen, dass der Gesetzgeber die Regelungen in den TPG nicht im Einzelfall mitträgt und für bestimmte Fälle eine abweichende Handhabung für notwendig erachtet. Bliebe die Finanz-

verwaltung sich zudem treu, würde diese anschließend eine weitere Präzisierung im Rahmen eines BMF-Schreibens vornehmen. Auch sind der Rechtsprechung¹⁹⁵ umfassende Äußerungen zum Fremdvergleichsgrundsatz zu entnehmen; hierzu zählt auch die Rechtsprechung zu rein nationalen Sachverhalten, da ansonsten die Frage zu stellen ist, ob es zwei Fremdvergleichsgrundsätze gibt: Einen für nationale und einen für grenzüberschreitende Sachverhalte.

Der deutsche Gesetzgeber hat den Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen des § 1 AStG umfassend konkretisiert und teils eine sehr weitreichende und international mitunter unbekannte Interpretation vorgenommen.¹⁹⁶ Eine Abkehr von dem in den TPG gefundenen Konsens kann zwar durch ein einzelnes Land allein vorgenommen werden, dies würde in der Besteuerungspraxis jedoch unweigerlich zu Doppelbesteuerungen führen.¹⁹⁷ Dennoch zeigt sich, dass weltweit Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz ergangen und unterschiedliche Auslegungen vorhanden sind.¹⁹⁸

Zugleich ist dahingehend eine Einschränkung vorzunehmen, soweit es sich bei dem TPG nicht nur um eine Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes handelt. Es ist ein Trend zu beobachten, dass die Arbeit der OECD von einer Verhinderung der Doppelbesteuerung durch eine einheitliche Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes hin zu einer Vermeidung von Steuerumgehung tendiert.¹⁹⁹ Teilweise wird sogar vertreten, dass die Interpretation des Fremdvergleichs ab 1992 keine solche mehr ist, sondern vielmehr Änderungen aufgenommen wurden, welche nicht mehr als Interpretation, sondern als eigene Normsetzung dienen.²⁰⁰ Vor allem in den TPG 2017 zeigt

181 Langer, TPI 2017, 78 (81).

182 Wohl gl.A. in Bezug auf den MK *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010, S. 32.

183 FG Hamburg v. 12.8.2013 – 6 K 279/12.

184 BT-Drucks. VI/2883, 17.

185 BT-Drucks. 16/4841, 85.

186 Funktionsverlagerungsverordnung v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680; BsGaV v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603.

187 Siehe u.a. BMF v. 23.2.1983, IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218; BMF v. 9.11.2001, IV B 4 - S 1341 - 20/01, BStBl. I 2001, 218; BMF v. 13.10.2010, IV B 5 - S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774; BMF v. 22.12.2016, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182.

188 Wellens, IStR 2010, 153 (155).

189 Höppner, StBp 1983, 121 (123).

190 Höppner, StBp 1983, 121 (123).

191 Schmidt, DB 1983, 1389 (1394); Ritter, DB 1983, 1677 (1679, 1681).

192 BT-Drucks. 16/4841, 84f.

193 Looks/Steinert/Müller, BB 2009, 2348 (2351).

194 Inklusive Vorspann und Anhang.

195 Siehe u.a. RFH v. 12.5.1931, I A 376/30, RStBl. 1931, Nr. 561; BFH v. 10.5.2001 – I S 3/01, BFHE 194, 360 = FR 2001, 694; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 = FR 2002, 154; BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046 = FR 2013, 415 m. Anm. Pezzer; FG Münster v. 14.2.2014 – 4 K 1053/11 E, IStR 2014, 489.

196 Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 21.

197 Baumhoff, FS Wassermeyer, 34, Rz. 13.

198 Koomen, ITPJ 2015, 141 (152).

199 Wittendorf, Bulletin for International Taxation, 2009 (107). 129.

200 So: Wittendorf, Bulletin for International Taxation, 2009 (107). 118.

sich eine vermehrte Abkehr vom (traditionellen) Fremdvergleichsgrundsatz.²⁰¹

ee) Art. 32 WÜRV

Die allgemeine Auslegung nach Art. 31 WÜRV wird durch die Auslegungsmittel in Art. 32 WÜRV ergänzt.²⁰² Entsprechend Art. 32 WÜRV sind bei der Auslegung eines DBA vorbereitende Arbeiten und die Umstände des Vertragsschlusses ergänzend zur Interpretation heranzuziehen. Zu untersuchen wäre, ob die TPG als vorbereitende Arbeiten gem. Art. 32 WÜRV qualifiziert werden können. In diesem Kontext wäre sodann weiter zu differenzieren, ob als vorbereitenden Arbeiten nur solche Unterlagen zu verstehen sind, welche aus Anlass des konkreten DBA erstellt wurden oder ob hierunter alle Unterlagen zu verstehen wären, welche die Vertragsstaaten (auch stillschweigend) als Grundlage des DBA ansehen.²⁰³

Dies ist jedoch von untergeordneter Bedeutung, gilt doch vornehmlich die Auslegung nach Art. 31 WÜRV.²⁰⁴ Eine Auslegung nach Art. 32 WÜRV ist nur dann heranzuziehen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WÜRV entweder die Bedeutung einer Abkommensregelung uneindeutig ist oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen Ergebnis führt, mithin wird durch eine Subsumtion unter Art. 31 WÜRV die Annahme eines ergänzenden Auslegungsmittels i.S.d. Art. 32 WÜRV verdrängt.²⁰⁵

ff) Statisch oder dynamische Berücksichtigung der TPG

Bei der Auslegung kann grundsätzlich unterschieden werden zwischen einer statischen und einer dynamischen Auslegung.²⁰⁶ Bei der statischen Auslegung können nur solche Dokumente herangezogen werden, welche bei Abschluss des DBA bereits vorhanden waren. Einer dynamischen Auslegung folgend, könnten auch nach Abschluss des DBA erarbeitete Dokumente einbezogen werden.

(1) OECD-Musterkommentar

Indem der MK geändert wird, könnte ggf. auf den Inhalt bereits früher abgeschlossener und von den Gesetzgebern der Vertragsstaaten im Regelfall in der seinerzeitigen Fassung genehmigter DBA Einfluss genommen werden.²⁰⁷ Demnach solle eine Übernahme von geänderten Auslegungsvarianten zu unveränderten Bestimmungen des MA, welche durch den Wortlaut eines DBA umfasst sind, unproblematisch sein, sofern eine Auslegung unter Berücksichtigung des Wortlauts innerhalb der Bandbreite der Auslegungsmöglichkeiten erfolgt.²⁰⁸

In der Einleitung zum MK gehen deren Verfasser von einer dynamischen Auslegung aus. Die Anwendung von Änderungen im MK soll zwar nur dann gelten, wenn die Änderungen nicht substantiell sind. Jedoch wird festgehalten, dass Änderungen im MK durch die OECD-Staaten als Konsens abgefasst wurden und somit Änderungen des MK auch für früher abgeschlossene DBA Geltung finden sollen.²⁰⁹ Diese Ergänzung wurde 1977 vorgenommen.

Diese Ergänzung kann jedoch keine verbindliche Klärung zugunsten einer dynamischen Auslegung bewirken, da nicht der Kommentar selbst oder gar seine Verfasser, sondern ausschließlich die vertragsschließenden Staaten über seine Bedeu-

tung zu befinden haben.²¹⁰ Spätere Fassungen des MK waren den Vertragsparteien bei Abschluss des DBA nicht bekannt und somit konnte deren Inhalt dem Vertragsschluss nicht zugrunde gelegt werden.²¹¹ Soweit diese nicht ausdrücklich eine entsprechende Klausel in ihre DBA aufnehmen, ist regelmäßig nicht davon auszugehen, dass ein dynamisches Abkommensverständnis gewollt ist.²¹² Eine dynamische Verwendung des MK unter Verweis auf diese Stelle kann somit eher mit folgenden Worten umschrieben werden: „[...] it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making a statement that new versions of the Model and the new versions of the Commentary should be used as proper means of interpretation of older treaties remind me of baron of Münchhausen pulling himself out of a morass by his own hair. I find it very surprising that such a group of – be it authoritative – people can determine how authoritative they themselves shall be, and I do not think, therefore, that that is a very significant statement.“²¹³ Eine Änderung allein ist daher bei der Auslegung nicht zu berücksichtigen.²¹⁴

Das BMF folgt jedoch einer dynamischen Auslegung über die Auslegung als spätere Übung i.S.d. Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV im Hinblick auf den MK,²¹⁵ die als „einzige Interpretationsregelung, die für eine Berücksichtigung von erst nach dem Vertragsabschluss entstandenen oder geänderten Dokumenten herangezogen werden könnte“²¹⁶. Dies bedeutet, dass eine spätere Einigung der Mitgliedstaaten über die Auslegung von Begriffen des MA im Rahmen der regelmäßig wiederkehrenden Revisionen des MK für die Auslegung der zwischen ihnen früher geschlossenen DBA zu berücksichtigen ist. Dies gilt insbesondere, wenn Änderungen des Kommentars nur klarstellender und nicht inhaltsändernder Natur sind; Art. 31 Abs. 3 WÜRV.²¹⁷

201 *Eigelshoven* in Kroppen, Internationale Verrechnungspreise, Erläuterungen der OECD-Leitlinien Vorb., Rz. 13. Siehe auch Abschnitt II dieses Beitrages.

202 *Wassermeyer* in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 38.

203 *Wassermeyer* in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 38; *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (205).

204 *Wassermeyer* in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 38; *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (205).

205 *Wassermeyer* in Wassermeyer, Vor Art. 1 Vorb., Rz. 38; *Jirousek*, SWI 1998, 112 (116); *Lang/Brugger*, Australian Tax Forum 2008 (95), 98.

206 Siehe hierzu u.a. *Wattel/Marres*, European Taxation 2003, 222–235.

207 *Lang*, IStR 2007, 606 (606).

208 *Jirousek*, SWI 1998, 111 (115); *Czakert* IStR 2012, 703 (705).

209 MK, Introduction, Ziff. 35.

210 *Lang*, IStR 2001, 536 (536); *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (39); *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010, S. 34. m.w.N.

211 *Schanne*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, S. 44; *Lang*, IWB 2011, 281 (285). Beispielsweise wurden nachfolgende DBA vor 1977 abgeschlossen und seitdem nicht erneuert: Griechenland, Iran, Island, Jamaika, Liberia, Marokko, Sambia, Südafrika (Unterzeichnung jedoch 2008), Thailand, Trinidad & Tobago (Paraphierung im Jahr 2015), Tunesien (Paraphierung im Jahr 2010).

212 *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (39).

213 *Lang*, IStR 2007, 606 (606). Siehe auch *Oesterheld*, ASA 2011/2012, 373 (380).

214 *Berner*, Betriebsstättenbesteuerung nach dem AOA, Tübingen 2016, S. 48.

215 *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1083); *Wichmann*, IStR 2012, 711 (712).

216 *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010, S. 33.

217 *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1084).

Dieser Ansicht ist zuzugestehen, dass eine rein statische Interpretation mitunter den gegenwärtigen Bedürfnissen nicht gerecht wird²¹⁸ und ferner nicht inhaltsändernde Änderungen umfasst sind. Darüber hinaus vermag es aus rechtspolitischer Sicht möglicherweise vorteilhaft sein, auf internationaler Ebene ein Organ zu haben, durch dessen Entscheidungen der Inhalt bilateraler DBA präzisiert und harmonisiert werden kann, ohne dass dies langwieriger Verfahren der Änderung aller völkerrechtlichen Verträge bedarf.²¹⁹

Es könnte hierdurch jedoch der Grundsatz der Gewaltenteilung umgangen werden, da durch Absprachen der Finanzverwaltung, welche sodann unmittelbare Wirkung haben, der Gesetzgeber umgangen wird.²²⁰ Der Gesetzgeber hat dem DBA lediglich in seiner ursprünglichen Form zugestimmt, nicht jedoch seiner, durch den MK modifizierten Fassung. Der MK kann als Auslegungsinstrument für DBA somit nur in seiner, bei Abschluss des DBA vorliegenden Form ggf. als spätere Übung unter Berücksichtigung im Einzelfall zu untersuchender, nicht substantieller und damit inhaltsändernder Änderungen herangezogen werden.²²¹ Somit bedarf es der „sorgfältigen Prüfung der geänderten Auffassung und eines Vergleiches des Inhaltes vor der vermeintlichen Klarstellung mit der nunmehr durch eine neue Kommentarversion zum Ausdruck gebrachten Auffassung.“²²² Dies führt allerdings dazu, dass es der Ermittlung der betreffenden Abkommensvorschrift ohne Berücksichtigung der späteren Fassung des MK bedarf. Wenn dann allerdings schon ein bestimmtes Verständnis gewonnen werden kann, ist die Änderung fraglich, denn dieser bedarf es dann eigentlich nicht.²²³

(2) TPG 2017

Für die TPG kann dem Grunde nach nichts anderes gelten als für den MK.²²⁴ Jedoch können die TPG nicht als Auslegung i.S.v. Art. 31 Abs. 3 lit. a und lit. b WÜRV herangezogen werden. Demnach scheidet eine dynamische Auslegung über die spätere Übereinkunft bzw. spätere Übung aus.

Als Argument für eine dynamische Interpretation kann auch nicht ein ggf. politisch wünschenswertes Ziel herangezogen werden, dass durch die BEPS-Aktivitäten international auf höchster Ebene ein „sofortiger Kampf gegen die internationale Steuerumgehung“ beabsichtigt wurde, dessen Zielrichtung ins Leere liefe, würde eine statische Auslegung bevorzugt.²²⁵ Dieses politisch wünschenswerte Ziel muss jedoch seine Basis im Recht finden.

Eine dynamische Auslegung dürfte nur bis zu dem Grad unproblematisch sein, wie die Änderung der TPG vom Wortlaut des DBA umfasst ist und sich innerhalb einer Bandbreite von Auslegungsmöglichkeiten bewegt. Wie bereits dargestellt, trifft dies jedoch auf bestimmte Abschnitte der TPG nicht oder nur bedingt zu, denn ansonsten hätten Gewinnverlagerungspotentiale mittels Verrechnungspreisen schon vorher nicht stattfinden können, die die G20/OECD gerade mit dem BEPS-Projekt adressieren wollte. Mithin wurde der Fremdvergleichsgrundsatz mit neuen Interpretationsmöglichkeiten versehen, die vom ursprünglichen Gesetzgeber in dieser Weise nicht hätten berücksichtigt werden können, und mitunter wurde der Fremdvergleichsgrundsatz verlassen und damit eine über den Wortlaut hinausreichende Interpretation vorgenommen. In diesen Fällen ist eine statische Auslegung angezeigt und in letzterem

Fall ist sogar fraglich, ob die diesbezüglichen Abschnitte jemals zur Auslegung von Art. 9 Abs. 1 MA herangezogen werden können. Dafür müsste grundsätzlich das Abkommen geändert werden.

Somit bleibt festzustellen, dass einige Abschnitte der BEPS Aktionspunkte 8–10 erst für Sachverhalte berücksichtigt werden dürften, deren zugrunde liegendes DBA im Jahr 2016 abgeschlossen wurde. Da DBA jedoch nicht so schnell geändert werden, sofern man eine Änderung nicht über das „multilaterale Instrument“ durchführt, und wenn der Gesetzgeber sich an den G20/OECD-Ergebnisse orientieren bzw. diese umsetzen will, bedarf es einfachgesetzlicher Änderungen. Die Rückbeziehung der BEPS-Ergebnisse auf Sachverhalte, die zeitlich davor stattgefunden haben, ist nicht recht überzeugend, da es den betreffenden Steuerpflichtigen faktisch unmöglich war, diese Ergebnisse in ihrer Steuerplanung zu berücksichtigen. Eine gegenteilige Ansicht würde offenbaren, dass der Fremdvergleichsgrundsatz lediglich die Funktion für Steuerverwaltungen erfüllt, nach ihrem eigenen Ermessen Besteuerungssubstrate aufzuteilen, und dass ein offener Widerspruch zu § 85 AO bestünde. Es gilt zu berücksichtigen, dass „steuerrechtliche Vorschriften als Eingriffsrecht gelten und daher besonders strengen rechtsstaatlichen Anforderungen unterstellt sind“²²⁶.

d) Faktische Wirkung der TPG

Wenngleich bei einigen, konkreten Regelungen²²⁷ der TPG kritische Anmerkungen angebracht sind und den TPG eine konkrete, rechtliche Bindungswirkung fehlt²²⁸, ist positiv hervorzuheben, dass die TPG wenigstens Bemühungen²²⁹ darstellen, eine Sicherheit bei der Festlegung und Prüfung internationaler Verrechnungspreise zu geben.²³⁰ Der Wortlaut der Vorschriften bzgl. des Fremdvergleichs in den DBA, orientiert an Art. 9 Abs. 1 MA „Bedingungen (...), die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden“ ist so weit gefasst, dass unterschiedliche Auswahlgrundsätze und Methoden für den

218 *Wattel/Marres*, European Taxation 2003, 222 (223).

219 *Lang*, IStR 2001, 536 (539).

220 *Lang*, FS Gosch, S. 241; *Lang*, IWB 2011, 281 (284); *Schanne*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Steuerrecht, S. 49.

221 *Mellinghoff*, FS Wassermeyer, 6., Rz. 26; *Rasch* in Gosch/Kroppen/Grotherr, OECD-MA, Art. 9, Rz. 29; *Schnitger*, IStR 2012, 633 (634); *Vogel*, IStR 2003, 523 (528); *Lang* in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 41.

222 *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010, S. 38.

223 *Lang*, IWB 2011, 281 (286).

224 *Vetter*, SWI 1997, 547 (549). Im Ergebnis auch: *Solilová/Steindl*, BIT 2013, 128 (131).

225 So jedoch: *Loukota*, SWI 2016, 436 (442).

226 *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht S. 86 f.

227 Siehe hierzu auch: *Eigelshoven* in Kroppen, Internationale Verrechnungspreise, Erläuterungen der OECD-Leitlinien, Vorb., Rz. 13.

228 *Rasch* in Gosch/Kroppen/Grotherr, OECD-MA, Art. 9, Rz. 3; *Roeder*, ISR 2012, 70 (70).

229 Kritisch: *Baumhoff/Liebchen* in: F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 276.

230 So bereits: *Baumhoff/Sieker*, IStR 1995, 522; Weitergehend: *Loukota*, SWI 1997, 341, der aufzeigt, dass durch die ausschweifenden Darstellungen in den OECD-LL teilweise sogar Dinge hierin verborgen bleiben; *Gosch*, Auslegung von DBA in der deutschen Rechtspraxis, S. 13 f.

Fremdvergleich denkbar sind. Die nationale und internationale Praxis ist somit gehalten, diese auszufüllen.²³¹

Der deutsche Gesetz- und Verordnungsgeber sowie die Finanzverwaltung haben den Fremdvergleichsgrundsatz umfassend konkretisiert und eine sehr weitreichende und teilweise international unbekannt Interpretation vorgenommen.²³² Eine Abkehr von dem in den TPG gefundenen Konsens kann zwar durch ein einzelnes Land vorgenommen werden, dies würde jedoch wohl in der Besteuerungspraxis unweigerlich zu Doppelbesteuerungen führen.²³³ Dabei ist ein Verbot der Doppelbesteuerung dem Völkerrecht fremd²³⁴, jedoch kann eine doppelte oder mehrfache Besteuerung den internationalen Waren- und Dienstleistungsverkehr behindern²³⁵.

In diesem Kontext ist anzuführen, dass sich der BFH in seinem Urteil vom 11.10.2012 zum Fremdvergleichsgrundsatz im Allgemeinen geäußert hat: „Diese Vergleichsmaßstäbe [nach nationalem Recht und nach DBA] sind – schon um mangels einer entsprechenden Gegenkorrektur andernfalls drohenden doppelten Besteuerungen sowohl in dem einen wie in dem anderen Vertragsstaat vorzubeugen – einem abkommenseigenen und damit einheitlichen Begriffsverständnis unterworfen, der innerstaatlichen Modifikationen des Fremdvergleichsbegriffs ex ante entgegensteht.“²³⁶ Dieses einheitliche Verständnis können faktisch nur die Vertreter bei der OECD leisten, in dem sie das Verständnis in den TPG niederschreiben. Ansonsten würde sich weltweit durch die jeweilige Gesetzgebung, die jeweilige Verwaltungspraxis und die jeweilige Rechtsprechung ein jeweils eigenes Verständnis etablieren. Die TPG liefern die Basis für dieses einheitliche und abkommenseigene Begriffsverständnis. Ihnen kommt daher zumindest für die Rechtsfindung und -anwendung ein praktischer Erkenntniswert zu,²³⁷ indem sie einen Mindestkonsens innerhalb der OECD-Staaten, unabhängig davon, wie genau dieser formuliert ist und dass ein erheblicher anglo-amerikanischer Einfluss auf die Arbeit der OECD besteht,²³⁸ über die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes reflektieren.²³⁹ Der Wert der TPG liegt v.a. darin, dass diese zumindest innerhalb der OECD-Staaten koordiniert sind.²⁴⁰ Die TPG wurden auch mit Wirtschaftsverbänden abgestimmt. Sie werden daher nicht nur von Sachkunde getragen, sondern stellen auch das Abstimmungsergebnis unterschiedlicher Meinungen und Interessen dar.²⁴¹

Steuerpflichtige sollten darauf bedacht sein, sich in jedem Staat tax compliant zu verhalten. Gerade im Bereich der Verrechnungspreise führen u.a. Klassen/Lisowsky/Mescall²⁴² aus, dass Unternehmensgruppen ihre Verrechnungspreisstrategie vornehmlich auf die Einhaltung der Vorschriften, anstatt auf Steuerminimierung ausrichten. Sofern die jeweiligen nationalen Vorschriften nicht diametral voneinander abweichen und Auslegungsspielraum bieten, so erfolgt praktisch die Gestaltung von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen anhand der TPG in der jeweils aktuellen Fassung; dies auch für ältere Sachverhalte, die sich einer Betriebsprüfung gegenübersehen. Dies wiederum stellt den Sinn von nationalen Regelungen infrage, die den Fremdvergleichsgrundsatz versuchen detailliert zu regeln. Ebenso spielen diese gerade in die Würdigung ein: Manche Staaten beziehen sich direkt auf die TPG, so dass der Steuerpflichtige im Ausland sogar verpflichtet wird, diese in seiner jeweils aktuellen Fassung zu befolgen. Verrechnungspreissachverhalte, welche anhand der TPG ausgestaltet worden sind, dürften daher zumindest in Konfliktsituationen nicht in der

Weise hinterfragt werden, wie solche, die hiervon unabhängig gestaltet wurden.

Die faktische Bedeutung der TPG wird noch deutlicher, wenn Steuerpflichtige Verrechnungspreissachverhalte gar nicht erst in ein gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren bringen, sondern das Verständigungsverfahren als vorrangigen Rechtsbehelf in Anspruch nehmen. Ziel eines solchen Verständigungsverfahrens ist es, DBA übereinstimmend auszulegen und anzuwenden.²⁴³ Seinem Ziel gerecht wird ein DBA nämlich dann, wenn es in den Vertragsstaaten übereinstimmend ausgelegt und angewandt wird.²⁴⁴ Die zuständigen Behörden werden, soweit wie es ihnen rechtlich möglich ist, die TPG daher zur Auslegung heranziehen, da sie die einzige gemeinsame Basis für Verhandlungen darstellen.

Spätestens in einem Schiedsverfahren verliert die nationale Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes weiter an seiner Bedeutung. Im gleichen Maße erfahren die TPG eine Bedeutungszunahme. Planen die Steuerpflichtigen ihre Transaktionen vorausschauend, so sollten sie dieses Ergebnis vorwegnehmen und sich grundsätzlich an den TPG ausrichten.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Grundsatz der internationalen Rücksichtnahme²⁴⁵ hinzuweisen. Hierbei soll (seitens der Steuerverwaltung) berücksichtigt werden, dass bei der Beurteilung des Einzelfalls ein entgegenstehender ausländischer Besteuerungsanspruch zu berücksichtigen ist.²⁴⁶

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen kann festgestellt werden, dass die TPG die Funktion einer wichtigen Orientierungshilfe übernehmen²⁴⁷, eine faktische Wirkung für alle Beteiligten²⁴⁸ entfalten und einen Standard der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung darstellen.

231 Brezing in Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, AStG, § 1 Rz. 76.

232 Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, Art. 9, Rz. 21.

233 Baumhoff, FS Wassermeyer, 34, Rz. 13.

234 Vogel, DStR 1968, 427 (430); Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rz. 13; Lang, IWB 2011, 281 (282).

235 So bereits: Vogel, DStR 1968, 427 (430); Borstell in Vögele, Verrechnungspreise, B, Rz. 1.

236 BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, Ziff. 11, BStBl. II 2013, 1046 = FR 2013, 415 m. Anm. Pezzer.

237 In Bezug auf den OECD-Bericht 1979 Höppner, StBp 1981, 56 (58).

238 Calderón, Intertax 2007, 4 (8); Wittendorf, BIT 2009, 107 (129).

239 Baranowski, JbFfSt 1981/82, 111.

240 Loukota, SWI 1997, 339 (347); Calderón, Intertax 2007, 4 (16).

241 Eigelshoven in Kroppen, Internationale Verrechnungspreise, Erläuterungen der OECD-Leitlinien Vorb., Rz. 8; Gosch, Auslegung von DBA in der deutschen Rechtspraxis, S. 13.

242 Klassen/Lisowsky/Mescall, Contemporary Accounting Research 2017, 455–493

243 Randenborgh/Seidenfus, INF 1996, 481 (481); Bär, Verständigungen, S. 191; Lehner, FS Reiss, S. 666.

244 Vogel, IStR 2003, 523 (524).

245 IdW, DB 1980, 2453 (2453).

246 Ritter, DB 1983, 1677 (1681 f.).

247 Borstell in Vögele, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rz. 11; Rasch in Gosch/Kroppen/Grotherr, MA, Art. 9 Rz. 36.

248 In Bezug auf die Verwaltung: Schmidt, DB 1983, 1389 (1389); Eigelshoven in Kroppen, Hdb. Verrechnungspreise, Vorb., Rz. 12 und 21.

e) Zwischenfazit

Die TPG können als Auslegungsinstrument i.S.v. Art. 31 Abs. 4 WÜRV aufgrund der besonderen Bedeutung für den in den DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz dienen. Es bestehen daneben detaillierte, nationale Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz. Somit hat insbesondere der deutsche Gesetz- und Verordnungsgeber sowie die Finanzverwaltung den Fremdvergleichsgrundsatz nach nationalem Verständnis (z.T. divergierend) ausgelegt. Dieses nationale Verständnis hat den Regelungen der TPG, welche lediglich Empfehlungen der OECD darstellen, vorzugehen.

Eine dynamische Auslegung dürfte nur bis zu dem Grad unproblematisch sein, wie die Änderung der TPG vom Wortlaut des DBA umfasst ist und sich innerhalb einer Bandbreite von Auslegungsmöglichkeiten bewegt. In einem solchen Fall ist jedoch jede Änderung detailliert zu untersuchen und zugleich ist die Änderung fraglich, da sie, wenn sie denn schon vorher von der Auslegungsmöglichkeit umfasst war, nicht über die Bedeutung eines Fachaufsatzes hinausgeht, „der den Inhalt einer Regelung zutreffend beschreibt, der aber selbst keinerlei normative Bedeutung hat.“²⁴⁹

Zugleich ist festzustellen, dass die TPG eine bedeutende faktische Wirkung für alle Beteiligten entfalten und einen Standard der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung darstellen.

III. Zusammenfassung

Bei unternehmensgruppeninternen, grenzüberschreitenden Transaktionen sind die Bedingungen, insbesondere Verrechnungspreise, für die Transaktionen festzulegen. Für steuerliche Zwecke hat eine Orientierung am Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen. Überprüft und ggf. angepasst werden die Verrechnungspreise grundsätzlich während einer steuerlichen Außenprüfung. Hiernach besteht, sofern die Verrechnungspreise als unangemessen beurteilt wurden, die Möglichkeit einer Einkünftekorrektur nach nationalem Steuerrecht. Ist in einem

grenzüberschreitenden Sachverhalt ein DBA anwendbar, so sind für eine etwaige Einkünftekorrektur die Bestimmungen des jeweiligen DBA zu prüfen. Art. 9 Abs. 1 MA erlaubt Gewinnberichtigungen, so dass der Sitzstaat des Unternehmens, dessen Gewinn verkürzt wurde, die Besteuerungsgrundlage erhöhen darf. Resultat aus einer Gewinnkorrektur kann dann eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung sein, was bedeutet, dass eine Gewinnkorrektur sich auf den Gewinn des verbundenen Unternehmens im anderen Vertragsstaat auswirkt, ohne dort entsprechend berücksichtigt zu werden. Eine Doppelbesteuerung kann ggf. durch ein zwischenstaatliches Verständigungsverfahren aufgelöst werden. Gegenstand eines solchen Verfahrens ist insbesondere die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes, insbesondere die Auslegung des jeweiligen DBAs. Es gilt dabei (und auch schon vorher im Rahmen der Außenprüfung), den in Art. 9 Abs. 1 MA im betreffenden DBA nachgebildeten Artikel auszulegen. In jenem Artikel ist der Fremdvergleich als Beurteilungsmaßstab niedergelegt. Von Bedeutung bei der Auslegung ist auch der MK als Auslegungsmittel i.S.v. Art. 31 WÜRV, dieser gibt jedoch keine detaillierten Hinweise auf den Fremdvergleichsgrundsatz, vielmehr verweist er auf die TPG, die den Fremdvergleichsgrundsatz konkretisieren.

Die TPG sind Empfehlungen i.S.v. Art. 5 lit. b OECD-Konvention. Sie entfalten damit keine Bindungswirkung. Sie dienen jedoch als primäre Auslegungshilfe i.S.v. Art. 31 Abs. 4 WÜRV. Dabei ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob in den nationalen Regelungen der Parteien eines DBA zum Fremdvergleichsgrundsatz (anderslautende) Auffassungen dargelegt wurden. Wenn diese von den in den TPG enthaltenen abweichen, gehen die nationalen Regelungen den TPG vor.

Obwohl den TPG eine konkrete, rechtliche Bindungswirkung fehlt, könnten sie dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung grundsätzlich eine Sicherheit bei der Festlegung und Prüfung internationaler Verrechnungspreise geben, sofern die darin enthaltenen Aussagen eindeutig verstanden werden. Sie sind ein auf internationaler Ebene abgestimmter Standard, der die Ansichten der verschiedenen Finanzverwaltungen wiedergibt.

Inhalt

Dr. Stefan Trencsik / Jesko Thiede, beide Frankfurt (Oder) – Beihilferecht und Entscheidungsspielräume der Verwaltung bei Gesetzesauslegung und Ermessensausübung – Am Beispiel des Steuererlasses für internationale Kunst- und Sportveranstaltungen

Mit dem Eingriff jüngster Entscheidungen der Europäischen Kommission in die Steuerverwaltungspraxis einzelner Finanzverwaltungen hat die Bedeutung des europäischen Beihilfeverbots eine neue Dimension erreicht. Dies betrifft insbesondere Steuervorbescheide, bei denen die Finanzverwaltung über einen Ermessens- und Beurteilungsspielraum verfügt. Der vorliegende Beitrag erörtert am Beispiel des Steuererlasses für Veranstaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern die Frage, unter welchen Voraussetzungen Entscheidungen der Finanzverwaltung bei der Gesetzesauslegung sowie Ermessensausübung mit dem Beihilferecht unvereinbar sind. Die Autoren plädieren zudem für eine tatbestandliche Reformierung des Beihilferechts, um einer aus Sicht der Autoren überschießenden Wirkung dieser Regelung entgegenzuwirken. 170

Eva Greil / Dr. Stefan Greil, beide Berlin – Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien – Standard der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung?

Bei der Aktualisierung der Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations wurden die Ergebnisse der BEPS Aktionspunkte 8–10 umfassend eingegliedert. Nicht zuletzt unter Berücksichtigung von Tz. 17 sollen die vorgenannten Guidelines im Rahmen von zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren zur Streitbeilegung herangezogen werden, um eine einvernehmliche Lösung zu erzielen. Bei einer Einbeziehung bzw. der Anwendung der Guidelines ist zu berücksichtigen, dass sie nur „soft law“ darstellen. Sie könnten aber zumindest ein Auslegungsinstrument i.S.v. Art. 31 oder 32 WÜRV für Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darstellen. Im konkreten Einzelfall kommt es auf die Ausgestaltung der nationalen Regelungen der Vertragsstaaten an. Aufgrund der mangelnden rechtlichen Bindungswirkung gehen bei Abweichungen die nationalen Regelungen vor. Unabhängig hiervon kommt den Guidelines jedoch eine bedeutende faktische Wirkung zu. Sie sind ein auf internationaler Ebene abgestimmter Standard, der die Ansichten und den Konsens der verschiedenen Staaten (Finanzverwaltungen) wiedergibt. Hierdurch sollen sie grundsätzlich eine Sicherheit bei der Festlegung und Prüfung von Verrechnungspreisen in grenzüberschreitenden Sachverhalten geben. Schließlich gilt es, den Zeitaspekt zu bedenken: Eine Rückbeziehung der BEPS-Ergebnisse auf Sachverhalte, die zeitlich davor stattgefunden haben, kann nicht erfolgen, da es den betreffenden Steuerpflichtigen faktisch unmöglich war, diese Ergebnisse in ihrer Steuerplanung zu berücksichtigen. 184



Der Weichensteller.

Der *Mössner* leitet Personen- und Kapitalgesellschaften sicher durch das grenzüberschreitende Wirtschaftsgeschehen und liefert Lösungen, die auch einer Konzernbetriebsprüfung standhalten.

Bestellen Sie jetzt unter otto-schmidt.de/mbu5

Starke Allianz für Ihre Immobilie.



Spiegelberger/Schallmoser **Immobilien im Zivil- und Steuerrecht** inkl. CD
Bearbeitet von RIBFH Dr. Ulrich Schallmoser, Notar a.D. Dr. Sebastian Spiegelberger, Notar Dr. Ottmar Fleischer, Notar Dr. Stefan Gottwald, RA/StB/vBP Klaus Koch, RA/WP/StB Prof. Dr. Thomas Küffner, Notar Dr. Martin Leiß, Notar Dr. Manfred Rapp und Notar Lucas Wartenburger. 3. aktualisierte Auflage 2018, 1.024 Seiten Lexikonformat, gbd. 149,- €. ISBN 978-3-504-25391-2

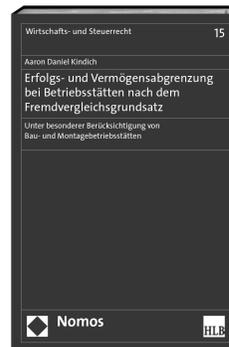
Es ist die Kombination aus maßgeschneiderten Inhalten und renommierten Autoren, die dazu führt, dass sich der Spiegelberger/Schallmoser mit der 3. Auflage nun endgültig bei den Immobilienprofis durchgesetzt hat. In nur einem Werk werden alle gängigen Formen der Übertragung und Nutzung des Anlageobjekts Immobilie sowohl zivil- wie auch steuerrechtlich dargestellt. Das hochkarätige Autorenteam aus Notaren, BFH-Richtern, Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern deckt alle einschlägigen Kompetenzen ab.

Die dritte umfassend aktualisierte Auflage bringt Sie auf den neuesten Stand bei der Erbschaftsteuer, im Bewertungsrecht, bei der Grundsteuer, den Sonderabschreibungen und bei der Rechtsprechung. Profitieren auch Sie von dieser starken Allianz für Ihre Immobilienmandate!

Leseprobe und Bestellung unter www.otto-schmidt.de/ssw3

ottoschmidt

Aktuelle Neuerscheinungen im Steuerrecht



Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz

Unter besonderer Berücksichtigung von Bau- und Montagebetriebsstätten

Von RA u StB

Dr. Aaron Daniel Kindich

2018, 494 S., brosch., 139,- €

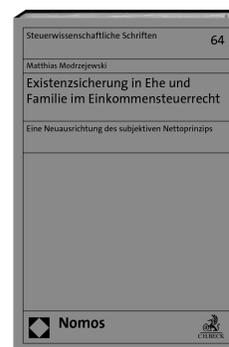
ISBN 978-3-8487-4747-4

eISBN 978-3-8452-9112-3

(Wirtschafts- und Steuerrecht, Bd. 15)

nomos-shop.de/37709

Der Schwerpunkt der Arbeit liegt in der Darstellung und Aufarbeitung der Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA) in nationales Recht. Mögliche Anpassungen der Gesetzes- und Verordnungslage werden diskutiert, um den AOA systemkonform in die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften zu integrieren.



Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht

Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips

Von Dr. Matthias Modrzejewski

2018, 371 S., brosch., 98,- €

ISBN 978-3-8487-4746-7

eISBN 978-3-8452-9111-6

(Steuerwissenschaftliche Schriften, Bd. 64)

nomos-shop.de/37707

Die Bearbeitung untersucht, inwiefern die Steuerfreistellung des Existenzminimums in Ehe und Familie den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt und welche Rolle dem Sozialrecht bei der Ausgestaltung des subjektiven Nettoprinzips im Steuerrecht zukommen sollte.

Portofreie Buch-Bestellungen unter www.nomos-shop.de

 Nomos

 **Nomos**

JETZT 4 WOCHEN GRATIS NUTZEN!



Aktionsmodul Steuerrecht



- > **Herrmann/Heuer/Raupach Ertragsteuerrecht**
- > **Rau/Dürnwächter Umsatzsteuerrecht**
- > **Tipke/Kruse AO/FGO**
- > **Kapp/Ebeling Erbschaftsteuerrecht**
- > **Steuerberater-Center**

Ihre Online-Bibliothek mit mehr als 30 Prozent Preisvorteil

**5 Module, 3 Nutzer, 1 Preis:
nur 169 EUR mtl./zzgl. MwSt. statt 280 EUR**

Bewährte Kompetenz in zukunftsweisendem Format! Die Datenbank von Otto Schmidt sorgt für mehr Aktualität und Komfort in Ihrem Arbeitsalltag:

- Führende Kommentare, Handbücher und Zeitschriften
- Meinungsbildend, umfassend und tiefgehend
- Garantierte Rechtssicherheit und Zitierfähigkeit
- Gesetze, Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen im Volltext
- Inklusive Selbststudium mit Zertifikat nach § 15 FAO

Jetzt 4 Wochen gratis nutzen: otto-schmidt.de/aks

ottoschmidt
online