4 | 2018

95. Jahrgang
15. November 2018
S. 301–416

PVSt 6492

StuW

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

steuer-und-wirtschaft.de

StuW online

Jubiläum 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland

Tagung Rechtsschutz in Steuersachen

Mit **Jahresregister 2018**

Nachruf ›

Wolfgang Schön – Der vollständige Steuerjurist – Joachim Lang (1940–2018) zum Gedenken 301

Tagungsbeiträge ›

Rudolf Mellinghoff – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 305

Klaus-Dieter Drüen – Über Rechtsschutz in Steuersachen – Auftakt 308

Christian Thiemann – Rechtsschutz im Besteuerungsverfahren 312

Hanno Kube – Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen 322

Thomas v. Danwitz – Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund 331

Friedrich Loschelder – Verständigungen im finanzgerichtlichen Verfahren 337

Ruben Martini – Rechtsschutz im europäischen Beihilfenrecht 345

Michael Hendricks – Gerichtlicher Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr 354

Abhandlungen ›

Christine Feltes – Zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in der NS-Zeit – Ende eines Tabus? 367

Regine Buchheim – Die antisemitische Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs – eine Analyse der Prozessakten aus der NS-Zeit 374

Rainer Hüttemann / Ralf Stollenwerk – Gemeinnütziger Journalismus in den USA und in Deutschland 392

Tagungsberichte ›

Timur Nayin – Reformvorschläge des DJT für das Recht der Non-Profit-Organisationen 406

ottoschmidt

JETZT 4 WOCHEN GRATIS NUTZEN!

Beratermodul

› Internationales Steuerrecht

Flick/Wassermeyer Baumhoff/Schönfeld Außensteuerrecht Kommentar

Schaumburg Internationales Steuerrecht

ISR

Flick/Wassermeyer/Kempermann Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz

Schönfeld · Ditz DBA Kommentar

Kroppen Handbuch Internationale Verrechnungspreise

Wassermeyer Andresen · Ditz Betriebsstätten Handbuch

Schaumburg Englisch Europäisches Steuerrecht

Mössner u.a. Steuerrecht International tätiger Unternehmen

Profitieren Sie von einer herausragenden Online-Bibliothek:

- Wegweisender Kommentar zum Außensteuerrecht von Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld mit drei Aktualisierungen pro Jahr
- Weitere Kommentare und acht Handbücher von namhaften Experten wie Schaumburg, Wassermeyer und Mössner
- Wissenschaftlich fundierte und jederzeit zitierfähige Inhalte
- Meinungsbildend, vielseitig und praxisorientiert
- Inklusive Selbststudium mit Zertifikat nach § 15 FAO

Komplette Titelübersicht und 4-Wochen-Gratisangebot:
otto-schmidt.de/fwb-modul

Nur 79 EUR mtl./zzgl. MwSt. **für 3 Nutzer**

Preisstand 1.1.2019

ottoschmidt online

StuW

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 Schmölders

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

Nachruf

Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, München – **Der vollständige Steuerjurist** – Joachim Lang (1940–2018) zum Gedenken 301

Tagungsbeiträge

Geleitwort

Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff, München – **100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland** – vom Reichsfinanzhof zum Bundesfinanzhof

Am 26. Juli 1918 wurde der Reichsfinanzhof noch von Kaiser Wilhelm II. durch das „Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern" errichtet. Als Sitz dieses Gerichts bestimmte der Bundesrat München. Der Bundesfinanzhof steht damit in der Kontinuität dieses ersten eigenständigen obersten Gerichtshofs für Steuer- und Abgabengelegenheiten. Dies ist Anlass, auf die wechselvolle einhundertjährige Geschichte der Steuerrechtsprechung in Deutschland zurück zu blicken. 305

Steuerrechtsschutz

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München – **Über Rechtsschutz in Steuersachen – Auftakt**

Auftakt zu den einzelnen Beiträgen dieses Themenhefts zum Rechtsschutz in Steuersachen ist dieser Eröffnungsbeitrag, der auf der Eröffnung der Tagung „Rechtsschutz in Steuersachen" beruht, die am 22.6.2018 aus Anlass des 100-jährigen Bestehens des Reichs- und Bundesfinanzhofs in München stattgefunden hat. Dabei stammt die Idee für eine Münchener Tagung aus Anlass des Gerichtsjubiläums von dem Präsidenten des BFH, *Rudolf Mellinghoff*, der zugleich die Organisation tatkräftig vorbereitet hat. Mitveranstalter der Tagung waren neben der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. und dem Bundesfinanzhof auch das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen mit *Wolfgang Schön* und der Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der LMU München. 308

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

Inhalt

Prof. Dr. Christian Thiemann, Mainz – **Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren**

Nach der Neufassung des Amtsermittlungsgrundsatzes durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens werden nur noch solche Steuererklärungen überprüft, die ein Computersystem zuvor als prüfungsbedürftig identifiziert. Darin liegt eine wesentliche Einschränkung des Amtsermittlungsgrundsatzes, die das Verfassungsgebot einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung unmittelbar berührt. Ausgehend von einer kurzen Skizze der wesentlichen Strukturen der Neuregelungv(I.) zeigt der Beitrag auf, dass die Automatisierung des Steuervollzugs mit erheblichen rechtsstaatlichen und gleichheitsgrundrechtlichen Risiken verbunden ist (II.), und geht der Frage nach, ob und inwieweit die Rechtsprechung hier als Korrektiv wirken kann (III.). 312

Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg – **Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen**

Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz wird im Steuerrecht durch die Finanzgerichtsbarkeit im Zusammenwirken mit dem BVerfG gewährt. Vor den FG und dem BFH stehen dabei zum einen die Reichweite der verfassungsrechtlich begründeten Klagebefugnis, zum anderen der vorläufige Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung im Mittelpunkt. Im Fall des BVerfG richtet sich der Blick auf die verschiedenen Verfahrensarten und auf den Variantenreichtum der Entscheidungswirkungen in Steuersachen. 322

Prof. Dr. Dr. h.c. Thomas v. Danwitz, Luxemburg – **Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund**

Im Rechtsschutzsystem der europäischen Union ist die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts eine gemeinschaftliche Aufgabe der mitgliedstaatlichen und der europäischen Gerichtsbarkeit ist. Eine effektive Zusammenarbeit zwischen nationalen Gerichten und dem Gerichtshof der Europäischen Union ist unverzichtbar, namentlich um zu gewährleisten, dass das Unionsrecht eine Auslegung erfährt, die seine allgemeine Anwendung in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen sichert. Dies erfordert eine aktive Mitwirkung der nationalen Richter im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens, d.h., dass diese ihre ganze Sachkunde und das Proprium ihres nationalen Rechts in den europäischen Rechtsprechungsverbund einbringen, um so ein gemeinsames Recht für die Union zu schaffen. Der BFH hat in seiner mehr als 50-jährigen Vorlagepraxis einen bedeutsamen Beitrag zur Entwicklung des Unionsrechts, insbesondere in grundlegenden Fragen des Unionsverfassungsrechts, geleistet. Anhand einiger jüngerer Vorlagen des BFH wird erläutert, auf welche Weise die Kooperation im europäischen Rechtsprechungsverbund gelingen kann. 331

Dr. Friedrich Loschelder, München – **Verständigungen im finanzgerichtlichen Verfahren**

Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem sind ein allgemein anerkanntes und effizientes Mittel zur zeitnahen und einvernehmlichen Beilegung von Steuerrechtsstreitigkeiten. In der Praxis stellen sich aber immer wieder Fragen in Bezug auf die rechtlichen Voraussetzungen und Wirkungen solcher Vereinbarungen. Das gilt insbesondere auch für die Frage, ob Rechtsfragen Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung sein können. 337

Dr. Ruben Martini, Neustadt a.d.W. – **Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Beihilfenrecht**

Steuerlich überbrachte Beihilfen weisen gegenüber unmittelbaren Leistungen die Besonderheit auf, dass sie in aller Regel unmittelbar auf einer abstrakt-generellen gesetzlichen Regelung beruhen. In der Folge ist eine Beihilferelevanz weder für die staatlichen Akteure – die zur Überwachung und Überprüfung berufene Kommission und die notifizierungspflichtigen Mitgliedsstaaten – noch für den Begünstigten oder dessen Wettbewerber erkennbar. Vor diesem Hintergrund analysiert der vorliegende Beitrag die Auswirkungen dieses abstrakt-generellen Beihilfenpotentials steuerrechtlicher Regelungen auf den unionalen und mitgliedsstaatlichen Rechtsschutz. Auf Basis des so erlangten exemplarischen Befunds wird die Verbreiterung der Interessenbasis in quantitativer Hinsicht – durch die Vergrößerung des Feldes potentieller Rechtsschutzsuchender – und in qualitativer Hinsicht – in Form der Gewährleistung eines Interessengegensatzes der Verfahrensbeteiligten – als Anpassungsfeld zur Effektivierung der gerichtlichen Überprüfungsmöglichkeiten identifiziert. 345

Inhalt

Prof. Dr. Michael Hendricks, Bonn – **Gerichtlicher Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr**

Beim internationalen Auskunftsverkehr in Steuersachen handelt es sich um ein unverzichtbares Instrument der Steuerverwaltung. Ohne ihn besteht die Gefahr gleichheitswidriger struktureller Vollzugsdefizite. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass die Verwaltung vom Steuerpflichtigen Transparenz einfordert. Die Forderung nach Transparenz darf jedoch nicht zur Einbahnstraße werden. Zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes und mit Rücksicht auf den Anspruch auf rechtliches Gehör unterliegt auch die Finanzverwaltung einem Transparenzgebot. Nur wenn die Finanzverwaltung selbst transparent agiert und den Steuerpflichtigen zu einem aus seiner Sicht nicht vorhersehbaren Informationsaustausch anhört, ist effektiver Rechtsschutz gewährleistet. Bei neuen Kooperationsformen kann im Einzelfall sogar eine weitere Anhörung geboten sein. 354

Abhandlungen

Aufarbeitung NS-Rechtsprechung

Dr. Christine Feltes, Heilbronn – **Zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in der NS-Zeit – Ende eines Tabus?** – Anlässlich des 100-jährigen Jahrestags des RFH/BFH

Dieser Aufsatz befasst sich mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs während des Dritten Reichs. Bereits der Rechtsanwalt Prof. Dr. Günther Felix hat anlässlich des 75-jährigen Jubiläums auf die veröffentlichten nationalsozialistisch geprägten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs hingewiesen. Nachdem Felix anschließend auf eine Abwehrhaltung der Juristen gestoßen ist, befasst sich die Autorin dieses Beitrages auch mit der späteren Vergangenheitsbewältigung. 367

Prof. Dr. Regine Buchheim, Berlin – **Die antisemitische Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs – eine Analyse der Prozessakten aus der NS-Zeit**

Der Beitrag untersucht die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu jüdischen Steuerpflichtigen anhand seiner weitgehend erhaltenen Prozessakten, die im Bundesarchiv Berlin lagern. Mehr als 90 Urteile konnten identifiziert werden, die für den Zeitraum 1933–1943 eine differenziertere Beurteilung der Rolle des Reichsfinanzhofs bei der Entrechtung jüdischer Deutscher ermöglichen. Die Akten geben auch Aufschluss über die Einflussnahme des Reichsfinanzministeriums auf die Senate und darüber, wie frühzeitig und in welchem Umfang Richter in die Verfolgung der jüdischen Deutschen involviert waren. 374

Gemeinnützigkeit

Prof. Dr. Rainer Hüttemann / Dr. Ralf Stollenwerk, beide Bonn – **Gemeinnütziger Journalismus in den USA und in Deutschland**

Während Non-Profit-Journalismus in den USA schon länger bekannt ist, gibt es in Deutschland erst wenige gemeinnützige Journalismus-Initiativen. Der Beitrag zeigt zum einen auf, welche Voraussetzungen journalistische Projekte nach US-Steuerrecht erfüllen müssen, um als steuerbefreite Einrichtungen („educational") anerkannt zu werden. Zum anderen wird untersucht, unter welchen Bedingungen auch in Deutschland ein gemeinnütziger Journalismus nach geltendem Recht möglich ist. Ein Rechtsvergleich und einige Hinweise de lege ferenda beschließen den Beitrag. 392

Tagungsberichte

Timur Nayin – **Reformvorschläge des DJT für das Recht der Non-Profit-Organisationen** 406

Aus der internationalen Diskussion

Ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

David Rüll – **Oh, Jason S.: Will Tax Reform Be Stable? (University of Pennsylvania Law Review, Vol. 165, Nr. 5, April 2017, S. 1159–1220).** 410

Jonathan Schindler – **Hines, James R.: Perils of Tax Reform (National Tax Journal, Vol. 71 (2018), No. 2, S. 357–376).** 411

In eigener Sache

Danksagung 413

Impressum

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Internet: steuer-und-wirtschaft.de

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Postfach 51 10 26, 50946 Köln · Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln · Tel. 02 21/9 37 38-9 97 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 02 21/9 37 38-9 43 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung). Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Geschäftsführende Herausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

Manuskripteinsendungen:) Per E-Mail an stuw@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils zum 15.12., 15.3., 15.6., 15.9.

Anzeigenverkauf: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn · Tel. 02 28/9 78 98-0, Fax 02 28/9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de · gültig ist die Preisliste Nr. 7 v. 1.1.2018.

Druck: rewi Druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de.

Erscheinungsweise: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis: Jahres-Abonnement 316 € (Print-Anteil 302 €*/Online-Anteil 14 €**), Einzelheft 99,– €. **Alle Preise** verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. *7 % oder **19 % sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig). **Bestellungen** bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

ISSN: 0341-2954

Urheber- und Verlagsrechte: Mit Annahme eines Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz, Blog-Text) geht für die Dauer von vier Jahren das räumlich unbeschränkte, alleinige und uneingeschränkte (ausschließliche), danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Soweit ein Beitrag zur Lern- und Erfolgskontrolle – auch im Rahmen des Fortbildungsnachweises für einen Fachanwalt gem. § 15 FAO – vorgesehen ist, erstreckt sich die Nutzungsrechtsübertragung auch auf die vom Autor hierzu formulierten Fragen und Antworten. Das Nutzungsrecht umfasst das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in gedruckter Form. Zur eigenen Vermarktung, zur gemeinsamen Vermarktung mit einem Kooperationspartner, zur Vermarktung durch ein Unternehmen, an dem der Verlag überwiegend beteiligt ist, und/oder zur Vermarktung durch einen Dritten, den der Verlag hierzu berechtigt, umfasst das Nutzungsrecht ferner insbesondere die Befugnis zur vollständigen oder teilweisen Aufzeichnung in elektronischer Form, zur Programmierung, sonstigen Be- und Verarbeitung für eine elektronische Nutzung einschließlich Zusammenlegung mit anderen Werken zu einem elektronischen Produkt sowie Speicherung in eigenen oder fremden Datenverarbeitungsanlagen, in elektronischen Datenbanken und auf Datenträgern sowie zur Vervielfältigung, Verbreitung einschließlich der öffentlichen Wiedergabe und zur sonstigen Nutzung im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren, insbesondere in elektronischen Offline- und Online-Datenbanken und -Diensten, im Wege von Wiedergabetechniken in körperlicher und/oder nichtkörperlicher Form, im Wege von allen Techniken der Datenübertragung sowie auf Datenträgern, z.B. CD-ROM, DVD, Stick und vergleichbaren Techniken. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung des Zeitschrifteninhalts bedarf einer vorherigen schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

Hinweise für Autoren und Einsender: Bitte senden Sie alle Manuskripte (als Datei per E-Mail), zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Gerichtsentscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Wird im Fall des Abdrucks eine Pauschalvergütung gezahlt, gilt sie für die Übertragung eines ggf. bestehenden Nutzungsrechts mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlages veröffentlichen zu können.

I. Eingereichte Manuskripte

Alle eingereichten Beiträge werden zunächst von der geschäftsführenden Herausgeberin auf ihre Eignung für das Profil von Steuer und Wirtschaft geprüft.

II. Begutachtungsverfahren

1. Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge

Steuer und Wirtschaft ist die einzige deutschsprachige Zeitschrift, die im VHB-Jourqual-Teilranking „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" die Note B erreicht. Um dieser Bewertung Rechnung zu tragen, erfolgt für Beiträge, die (auch) eine wirtschaftswissenschaftliche Methodik zum Gegenstand haben, das nachfolgend beschriebene Begutachtungsverfahren.

a) Ist der Beitrag grundsätzlich für das Profil von Steuer und Wirtschaft geeignet, wird er in anonymisierter Form zur weiteren Prüfung an die wirtschaftswissenschaftlichen Mitherausgeber weitergeleitet.

b) Wird der Beitrag auch aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht als grundsätzlich geeignet eingestuft, werden ein oder zwei externe Gutachter hinzugezogen. Über die Anzahl der externen Gutachter entscheiden die wirtschaftswissenschaftlichen Herausgeber.

c) Für den eingereichten Beitrag wird mindestens ein Kurzgutachten erstellt und dem Autor zur Verfügung gestellt. Die Gutachter bleiben anonym.

d) Besteht ein Überarbeitungsbedarf, wird der Begutachtungsprozess für die wiedereingereichte Version wiederholt, bis der Beitrag für eine Veröffentlichung in Steuer und Wirtschaft angenommen wird.

e) Der Begutachtungsprozess soll in jeder Begutachtungsrunde spätestens nach 8 Wochen abgeschlossen sein.

f) Die Gutachter eines Jahrgangs werden im jeweiligen Heft 4 veröffentlicht.

2. Juristische Beiträge

a) Über die Annahme von Beiträgen, die eine juristische Methodik zum Gegenstand haben, entscheidet die geschäftsführende Herausgeberin. Im Einzelfall wird ein Mitherausgeber zur weiteren Prüfung hinzugezogen.

b) Auf Wunsch des Autors wird auch für juristische Beiträge ein anonymisiertes Begutachtungsverfahren mit zwei externen Gutachtern durchgeführt. Der Prozess folgt der wirtschaftswissenschaftlichen Begutachtung. Bei Abdruck wird auf das durchgeführte Begutachtungsverfahren entsprechend hingewiesen.

StuW Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Nachruf

*Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, München**

Der vollständige Steuerjurist

Joachim Lang (1940–2018) zum Gedenken

Mit *Joachim Lang* ist am 25.9.2018 ein Steuerwissenschaftler von uns gegangen, der wie kein zweiter die ganze Fülle des Steuerrechts überblickt, durchdrungen und gestaltet hat. Sein Leben und sein wissenschaftliches Werk sind oft geschildert worden, namentlich von seinem Lehrer *Klaus Tipke* und seinen Schülern *Roman Seer*, *Johanna Hey* und *Joachim Englisch*, die gemeinsam mit ihm die profilierte und produktive „Kölner Schule des Steuerrechts" repräsentieren[1]: Sie beschreiben seine unbeschwerte Jugend am Bodensee, den frühen Ausflug ins Theaterfach, das methodisch von *Larenz* geprägte Jurastudium in München, die Assistentenjahre in Köln bei *Tipke* und schließlich – nach erfolgreichem Wirken an der TU Darmstadt – die fruchtbaren Jahrzehnte als Direktor und später Emeritus des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln. Seine herausragenden Ämter und Funktionen sind weithin bekannt: Als Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Mitbegründer der *European Association of Tax Law Professors*, Mitglied zahlloser Sachverständigenkommissionen und Chefherausgeber dieser Zeitschrift hat er maßgeblichen Einfluss auf Steuerwissenschaft und Steuerpolitik in Deutschland und Europa nehmen können. Das Verzeichnis seiner Schriften verzeichnet nahezu 200 Titel, unter ihnen das – heute in 23. Aufl. vorliegende – Meisterwerk seiner Schule, den „*Tipke/Lang*" zum „Steuerrecht", und nicht weniger als drei große Kodifikationsentwürfe zur Steuergesetzgebung, in denen sich sein tiefes Streben nach einem besseren, einem gerechten Steuerrecht am prägnantesten widerspiegelt[2].

Was unterscheidet *Joachim Lang* in Person und Werk von anderen bedeutenden Steuerjuristen seiner Zeit? Welche Eigenschaft hebt ihn heraus? Ist es sein wissenschaftliches Streben nach grundlegenden Steuerprinzipien[3], die er unter dem Dach der Steuergerechtigkeit zu vereinen gesucht hat[4]? Ist es sein rechtspolitisches Verantwortungsbewusstsein, das ihn allen Widrigkeiten[5] zum Trotz immer wieder in die vorderste Front der Steuerreformer geführt hat? Ist es sein pädagogischer Eros, der ihn zu einem herausragenden Lehrer des Steuerrechts in Wort und Schrift hat werden lassen[6]? Dies alles möchte man bejahen. Und doch scheint mir eine Eigenschaft allen anderen Qualitäten vorgelagert und prägend zu sein: *Joachim Lang* beherrschte das Steuerrecht und die Steuerwissenschaft in ihrer

* Prof. Dr. Dr. h. c. *Wolfgang Schön* ist Direktor am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

1 Siehe nur: *Seer*, *Joachim Lang* 60 Jahre, StuW 2000, 301 ff.; *Tipke/Seer/Hey/Englisch* in dies. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung: FS für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1 ff.

2 *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion, Bd. II, 1985; *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Bd.49, 1993; *Lang u.a.*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005; hinzu treten umfangreiche steuerliche Reformkonzepte im Rahmen von Reformkommissionen, zuletzt *Eilfort/Lang* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Entwürfe und Vorschläge der Kommission „Steuergesetzbuch", 2010.

3 Zuletzt *Lang*, Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts, StuW 2013, 53 ff.

4 Grundlegend *Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer – Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, 1987.

5 Siehe beispielhaft seine kritischen Stellungnahmen zur jeweils aktuellen Steuergesetzgebung in Lang, Kritik der Unternehmenssteuerreform 2008, FS Reiss, 2008, S. 379 ff.; *Lang*, Über die Unfähigkeit deutscher Politik zur Steuervereinfachung, FS Spindler, 2010, S. 139 ff.

6 Siehe schon früh: *Lang*, Das Steuerrecht als Fach einer rechtswissenschaftlichen Ausbildung, StuW 1976, 76 ff.; *Lang*, Steuerjuristische Ausbildung in den USA, in den Niederlanden und in Belgien, FR 1977, 87 ff.

Gesamtheit. Er war Spezialist und Alleskönner zugleich. Er war gelehrt und politisch. Er war praxisnah und prinzipientreu. Er war – wenn es so etwas geben kann – der „vollständige Steuerjurist".

Um die herausragende Bedeutung dieses Wesenszuges von *Joachim Lang* treffend einordnen zu können, muss man sich zunächst vergegenwärtigen, dass und wie im Steuerrecht – deutlich mehr als in anderen Rechtsgebieten – „alles mit allem zusammenhängt". Der Finanzbedarf des Staates deckt sich ebenso aus dem Steueraufkommen in seiner Gesamtheit wie der Steuerzugriff den Einzelnen in der Summe aller direkten und indirekten Abgaben trifft. Unterschiedliche Phasen wirtschaftlicher Tätigkeit – Vermögenserwerb, Vermögensbestand und Vermögensverbrauch – stehen gleichrangig nebeneinander, wenn dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Geltung verschafft werden soll. Das Verhalten der Steuerpflichtigen wird durch eine Vielzahl von Anreizen aus unterschiedlichen steuerlichen Zusammenhängen beeinflusst – so dass der Staat bei der Verfolgung von Lenkungszwecken die Vielfalt der Steuerwirkungen auf einen Lebenssachverhalt in Rechnung stellen muss. Die Beratungspraxis darf nicht anders denken: Sie muss die Gestaltung individueller oder unternehmerischer Entscheidungen von sämtlichen Steuerwirkungen abhängig machen, die einer gewählten Transaktion nachfolgen können. Daher gilt: Nur wer die Steuerrechtsordnung in ihrer Totalität und in ihren Einzelheiten vor Augen hat (einschließlich der vielen verborgenen Konnexe zwischen den Details der Einzelsteuergesetze und bis in den verfahrensrechtlichen Vollzug hinein), der wird in Auslegung, Anwendung und Fortentwicklung dieses Rechtsgebiets mit sicherem Schritt vorangehen können.

Im Werk *Joachim Langs* wird dieser umfassende Zugriff auf das Steuerrecht plastisch sichtbar: Natürlich steht das Einkommensteuerrecht im Zentrum seiner Arbeiten. Ausgehend von seiner Maßstäbe setzenden Habilitationsschrift[7] und seiner autoritativen Darstellung dieser Steuer im „*Tipke/Lang*" hat er in einer Fülle von Grundsatzbeiträgen unser Verständnis des Einkommensteuergesetzes in seinen wichtigsten Punkten vertieft. Die Themen reichen von den Grundfragen der Einkünfteerzielungsabsicht[8] und der persönlichen Zurechnung von Einkünften[9] über den Dualismus der Einkunftsarten[10] bis zur Konzeption der Arbeitnehmerbesteuerung[11], der betrieblichen Gewinnrealisierungstatbestände[12] oder der Subjektfähigkeit der Personengesellschaft[13]. Doch zeigt er dieselbe Souveränität auch im Umgang mit anderen Steuerarten und Querschnittsthemen – zur Erbschaftsteuer[14], zur Vermögensteuer[15], zur Grundsteuer[16], zur Kirchensteuer[17] oder zur Umsatzsteuer[18]. Im Gemeinnützigkeitsrecht[19], im Steuerstrafrecht[20] oder im Recht der Parteienfinanzierung[21] hat er ebenso grundlegend gearbeitet wie zu den Ewigkeitsfragen der Steuerrechtsmethodik[22] und des Steuerverfassungsrechts[23].

Es ist diese Sicherheit im Grundsätzlichen und im Einzelnen, die es ihm ermöglicht hat, im Alleingang[24] nach dem Fall des Eisernen Vorhangs den kompletten „Entwurf eines Steuergesetzbuchs" für (nicht nur) die erwachenden Demokratien Osteuropas zu schreiben oder später unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft gemeinsam mit einer von ihm geleiteten Expertengruppe die umfassende Konzeption eines integrierten Unternehmenssteuerrechts vorzulegen, in dem das Zusammenwirken der einkommensteuerlichen, körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Perspektiven der Besteuerung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zu Ende gedacht wird[25]. Seine Grundsatzüberlegungen zur Reform der Familienbesteuerung[26] zeugen ebenso von dem Zusammendenken von Verfassungsrecht und Steuerrechtstechnik wie seine umfangreiche „Bestandsaufnahme der kommunalsteuerlichen Reformmodelle"[27].

Diese zutiefst erkenntnisgetriebene Suche *Joachim Langs* nach dem „besseren" Steuerrecht hat ihn in zwei Richtungen geführt: nach „Innen" zu den leitenden Prinzipien der Steuerrechtsordnung und nach „Außen" in die Interdisziplinarität und die Internationalität der Steuerwissenschaft. Die Verwirklichung steuerlicher Kernprinzipien – im Kern des Postulats der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit[28] – hat er stets als Leitlinie seine eigenen Wirkens und des Wirkens seiner Schule[29] verstanden. Prinzipienbildung besitzt für ihn jedoch nicht nur einen ästhetischen oder heuristischen Wert: sie ist materiell mit dem Anspruch auf Steuergerechtigkeit und mit der Möglichkeit der Steuervereinfachung verbunden[30]. Das Sys-

7 *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988.
8 *Lang*, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, StuW 1981, 223 ff.
9 *Lang/Seer*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637 ff.
10 *Lang*, Abgrenzung betrieblicher Einkunftsarten zur privaten Vermögensverwaltung, StB-KongRep 1988, 49 ff.
11 *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers: Steuerrechtsdogmatische Grundlegung, DStJG 9 (1986), S. 15 ff.; *ders.* Der Begriff des Arbeitnehmers im Steuerrecht, KSzW 2012, 57 ff.
12 *Lang*, Gewinnrealisierung: Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien, DStJG 4 (1981), S. 45 ff.
13 *Lang*, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht in FS L. Schmidt, 1993, S. 291 ff.
14 *Lang*, Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungssteuer, StuW 2008, 1; *ders.*, Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, FR 2010, 49 ff.
15 *Lang*, Ein Plädoyer gegen die Vermögensteuer, Wertpapier-Mitteilungen 1998, 2516.
16 *Lang/Bizer*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 1998/2000.
17 *Lang*, Staatsloyalität kirchensteuerberechtigter Religionsgemeinschaften in FS Rüfner, 2003, S. 497 ff.
18 *Lang*, Leitlinien für die umsatzsteuerliche Behandlung ästhetisch-chirurgischer Maßnahmen, 2009.
19 *Lang*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen: Ein Grundsatzthema zum Abbau von Steuersubventionen, StuW 1987, 221 ff.
20 *Lang*, Steuerrecht und Tatbestand der Steuerhinterziehung in FS *Kohlmann*, 2003, S. 289 ff.
21 *Lang*, Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15 ff.
22 *Lang*, Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen in FS Höhn, 1995, S. 159 ff.
23 *Lang*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, WPg 1998, 1 ff.; *ders.*, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer bis zum Halbteilungsgrundsatz in *S. Vogel*, 2000, 173 ff.
24 Siehe den plastischen Bericht von *Seer* (Fn. 1), 302.
25 Nachweise in Fn. 2.
26 *Lang*, Reform der Familienbesteuerung in FS Franz Klein, 1994, S. 437 ff.
27 Kommunalsteuern und -abgaben 2012, S. 307 ff.
28 *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS Kruse, 2001, S. 313 ff.; *ders.*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 ff.
29 Nachweis in Fn. 3.
30 Nachweis in Fn. 4; *Lang*, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung in FS *Meyding*, 1994, S. 33 ff.; *ders.*, Gerechtigkeit und Einfachheit eines neuen Einkommensteuergesetzes in FS Solms, 2005, 89 ff.

temdenken – beginnend mit seiner Dissertation zur Systematisierung der Steuervergünstigungen aus dem Jahre 1974[31] – besitzt für ihn immer eine gleichheitsrechtliche und rechtspolitische Dimension – vielleicht am schönsten entfaltet in seiner umfassenden Darstellung der „Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen“[32] auf der Jahrtausend-Tagung der DStJG in Heidelberg.

Der Wunsch, das Steuersystem und seine Wirkungen vollständig zu verstehen, hat *Joachim Lang* mit Selbstverständlichkeit in das Studium der wirtschaftswissenschaftlichen Grundlagen der Steuerrechtsordnung geführt. Dies hat es ihm ermöglicht, seit Beginn der 90er Jahre die drei großen ökonomischen Herausforderungen der deutschen Steuerrechtsordnung anzunehmen. Er überführte als Erster die wirtschaftswissenschaftliche Diskussion zur Konsumorientierung des Steuerrechts in die deutsche Steuerrechtspolitik[33]. Früh untersuchte er auch die ökonomischen Gesetzmäßigkeiten hinter dem Projekt einer ökologischen Steuerreform[34]. Und er erkannte ebenfalls mit großer Klarheit die Wucht des internationalen Steuerwettbewerbs als *movens* moderner Steuerpolitik, den es nicht begrifflich hinweg zu definieren, sondern steuerpolitisch zu bewältigen gilt[35].

Die Energie, mit der sich *Joachim Lang* in die Denkwelt der Wirtschaftswissenschaften eingearbeitet hat, lässt sich nicht alleine mit persönlicher Neugier oder methodischer Modernität begründen. Man spürt vielmehr bei der Lektüre dieser Texte das tiefe Erkenntnisinteresse eines Wissenschaftlers, der die Steuerrechtsordnung in ihrer Realität und Mehrdimensionalität verstehen möchte und der – getreu dem Bild von *Max Weber* in seinem Vortrag über *Wissenschaft als Beruf* – das einmal für richtig Erkannte immer wieder neuen Fragen und Herausforderungen aussetzt. Daher ist der Reformgeist *Joachim Langs* auch immer ein Geist der Skepsis, der den kritischen Einwand nicht scheut, sondern sucht, und dessen Reformideale der Einfachheit und Gerechtigkeit auch von ihm selbst immer wieder relativiert werden. Steuerreform – dieser Eindruck bleibt – ist für *Lang* nicht lediglich ein rechtspolitisches Projekt, sondern zugleich und vielleicht sogar in erster Linie ein erkenntnisförderndes Projekt. Anders formuliert: Nur derjenige, der es ernsthaft unternimmt, eine neue Kodifikation des Einkommensteuerrechts (oder des gesamten Steuerrechts) im Detail zu formulieren, kann wirklich verstehen, was eine Steuerrechtsordnung „im Innersten zusammenhält“ – wo das Ideal der Einfachheit sich an der Komplexität der wirtschaftlichen Welt bricht, wo die inneren Widersprüche des politischen Systems einer Lösung der Logik entgegenstehen, und wo auch der *status quo* als Argument letztendlich verfangen darf. Der Umstand, dass *Joachim Lang* immer neue Anläufe genommen hat, gerade die Einkommensteuer mit immer neuen Gesetzesentwürfen zu reformieren, ist daher nur bei oberflächlicher Betrachtung als steuerpolitische Sisyphusarbeit zu klassifizieren: Unter dem Auf und Ab des steuerpolitischen Wellengangs verbirgt sich bei *Lang* ein kontinuierlicher Strom wissenschaftlicher Erkenntnis, der in jedem neuen Reformentwurf nicht (nur) eine zweite tagespolitische Chance sieht, sondern der vor allem mit jedem neuen Text eine bessere, eine tiefere Wahrnehmung des Steuersystems und seiner Wirkungen in ihrer Gesamtheit hervortreten lässt.

Es kann nicht verwundern, dass dieses Verlangen nach Erkenntnis und intellektueller Herausforderung *Joachim Lang* früh in den rechtsvergleichenden Dialog mit ausländischen Kollegen geführt hat. Sein vielfältiger Austausch mit Steuerwissenschaftlern in Europa, den Vereinigten Staaten und Japan fand seinen Höhepunkt in der Einrichtung des *Academic Committee of European Taxation*, das ab 1999 die Aufgabe eines Wissenschaftlichen Beirats der *European Association of Tax Law Professors* übernahm. Hier konnte *Lang* nicht nur die eigenen Richtigkeitsvorstellungen am ausländischen Recht und dessen Entwicklungen verproben. Zugleich wurde er seinen ausländischen Freunden, Kollegen und Schülern zum Ratgeber und zur Quelle der Inspiration. Grundlegende rechtsvergleichende Arbeiten – etwa zu den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Steuergesetzgebung[36], zum Leistungsfähigkeitsprinzip[37] oder zur Harmonisierung der Unternehmenssteuern[38] – fanden und finden reichen Widerhall in benachbarten Jurisdiktionen. Auch die Rechtsentwicklungen der Europäischen Union wurden schon bald Gegenstand und Quelle seiner Arbeiten[39]. Und schließlich lehrte die Rechtsvergleichung ihn auch, dass Grundfragen des Steuerrechts in verschiedenen gesellschaftlichen und politischen Traditionen und Zusammenhängen auch ganz unterschiedlich beantwortet werden können[40].

Über den privaten *Joachim Lang* zu schreiben, sind andere berufener als der Autor dieser Zeilen. Und doch lassen sich Impressionen berichten: Kultiviert und sportlich wie er war, schwärmte er von Kinobesuchen und Golfplätzen mit vergleichbarer Leidenschaft; reisefreudig war er auf vielen Kontinenten unterwegs und doch seinem Wohnsitz im Bergischen Land in Treue verbunden. Seine Familie und seine Schüler profitierten von seiner persönlichen Zuwendung – und er war stolz auf sie. Die Kollegen erlebten ihn hilfsbereit, interessiert und

31 *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974.

32 DStJG 24 (2001), S. 49 ff.

33 *Lang*, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht, Versuch eines interdisziplinären juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes in Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 291 ff.; *ders.*, Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen in Rose (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, 2003, S. 83 ff.; *ders.*, Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht in FS Rose, 2003, S. 325 ff.

34 *Lang*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht in Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, 1992, S. 55 ff.; *ders.*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DStJG 15 (1993), S. 115 ff.

35 *Lang*, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung in FS Flick, 1997, S. 873 ff.; *ders.*, Besteuerung von Einkommen: Aufgabe, Wirkungen und europäische Herausforderungen, NJW 2006, 2209 ff.; *ders.*, Unternehmenssteuerreform und Staatenwettbewerb, BB 2006, 1769 ff.; *ders.*, Steuergerechtigkeit und Globalisierung in FS Schaumburg, 2009, S. 45 ff.;

36 *Lang*, I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa in *Amatucci* u.a. (Hrsg.), Trattato die Diritto Tributario, 1994, S. 765 ff.

37 *Lang/Englisch*, A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay in *Amatucci* u.a. (Hrsg.), International Tax Law, 2006, S. 251 ff.

38 *Lang*, International Harmonization of Enterprise Taxation, Keio Law Review, 1993, S. 65 ff.

39 *Lang*, Europa- und verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine Besteuerung der Unternehmen, Jahrestagung der Deutschen Sektion der Internationalen Juristen-Kommission, Schriftenreihe „Rechtsstaat in der Bewährung“, Bd. 35, 2001, S. 13 ff.

40 Siehe etwa den Sammelband „Family Taxation in Europe“, herausgegeben von *Soler Roch*, 1999, mit Länderbericht Deutschland von *Joachim Lang* (S. 55 ff.).

fair, die Studierenden als wohlmeinend und fördernd. Im Auftritt am Vortragspult (nicht ohne professorale Rhetorik mit gelegentlichen Ausflügen in den Bühnentonfall seiner Jugend) konnte er seine Hörer mit der Ernsthaftigkeit seiner Anliegen beeindrucken – und doch im nächsten Moment mit einem charmanten Lächeln und einem liebenswürdigen Scherzwort Nähe und Herzlichkeit zu seinen Mitmenschen herstellen. So wird er uns im Gedächtnis bleiben – ein vollständiger Steuerjurist und ein vollständiger Mensch.

Tagungsbeiträge

Geleitwort

Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff, München*

100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland

vom Reichsfinanzhof zum Bundesfinanzhof

Inhaltsübersicht

I. Der Reichsfinanzhof als oberstes Steuergericht
II. Der Reichsfinanzhof in nationalsozialistischer Zeit
III. Der Bundesfinanzhof

Am 26. Juli 1918 wurde der Reichsfinanzhof noch von Kaiser Wilhelm II. durch das „Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern" errichtet. Als Sitz dieses Gerichts bestimmte der Bundesrat München. Der Bundesfinanzhof steht damit in der Kontinuität dieses ersten eigenständigen obersten Gerichtshofs für Steuer- und Abgabengelegenheiten. Dies ist Anlass, auf die wechselvolle einhundertjährige Geschichte der Steuerrechtsprechung in Deutschland zurück zu blicken.

I. Der Reichsfinanzhof als oberstes Steuergericht

Seine Existenz verdankte der Reichsfinanzhof (RFH) nicht der Eingebung eines Monarchen. Entscheidend war vielmehr der Reichstag, der im Zuge der Beratungen die Verabschiedung des ersten allgemeinen Umsatzsteuergesetzes von der Errichtung eines „reichseigenen obersten Steuergerichtshofs für alle Reichssteuern" abhängig machte. Grundlage der Errichtung des RFH war damit dessen Aufgabe, den Rechtsschutz der Bürger zu gewährleisten und eine einheitliche Rechtsauslegung im gesamten Reich zu sichern. Dies betont auch der erste Präsident des RFH, der Wirkliche Geheime Rat Exzellenz Gustav Jahn in seinen Lebenserinnerungen, wenn er schreibt: „Nicht das Reich oder die Staaten wurden für schutzbedürftig angesehen, um zu den ihnen zukommenden Einnahmen zu gelangen, sondern die Steuerpflichtigen, deren überspannter Inanspruchnahme man einen Riegel vorzuschieben für nötig hielt." Grundlage der Tätigkeit der Finanzgerichtsbarkeit ist damit von Anbeginn an der unabhängige gerichtliche Rechtsschutz aller Bürger, dem sich auch heute der Bundesfinanzhof (BFH) verpflichtet fühlt.

Die Gründung des RFH stand in einem engen Zusammenhang mit der Neuausrichtung der Reichsfinanzierung. Das Reich sollte sich zunehmend aus eigenen Steuerquellen und nicht mehr aus sog. Matrikularbeiträgen der Länder finanzieren. Zunächst war der RFH nur für die damals geltenden Reichssteuern (Umsatzsteuer, Wehrbeitrag, Besitzsteuer, Kriegsabgabe, Erbschaftsteuer, Reichsstempelabgaben, Wechselstempelabgaben, Abgaben vom Personen- und Güterverkehr und Kohlensteuer) zuständig. Als nach dem ersten Weltkrieg das Deutsche Reich immer mehr Steuerkompetenzen übernahm, erweiterte sich das Aufgabengebiet dieses neuen Gerichts rasch und der RFH wurde für alle wesentlichen Steuerarten und Steuerfragen zuständig.

Erster Gerichtspräsident war der Wirkliche Geheime Rat Exzellenz Gustav Jahn. Mitglieder des RFH waren am 1. Oktober 1918 neben dem Chefpräsidenten ein Senatspräsident (Vorsitzender Richter) sowie sieben weitere Richter (damals Reichsfinanzräte). Das erste Urteil verkündete der RFH am 30. Januar 1919. Die Arbeitsbelastung nahm in Zuge der Erzbergerschen Finanzreform mit neuen Reichssteuern rasch zu. Bereits 1920 wurde die Anzahl der Senate auf vier, 1921 auf fünf und 1922 auf sechs erhöht. Seine Tätigkeit in dem bis heute vom BFH genutzten Gerichtsgebäude in der Ismaninger Straße 109 nahm der RFH am 3. Januar 1924 auf.

Mit seiner Rechtsprechung hatte der RFH in seinen ersten Jahren Pionierarbeit zu leisten. Die –damals noch– dürren Steuergesetze entwickelte der RFH durch sog. Leitgedanken und Rechtsinstitute weiter. So begründete der RFH die Bilanzbündeltheorie, die Organschaft, die Mitunternehmerschaft und die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter bei höherer Gewalt. Er erarbeitete sich den Ruf eines von der Finanzverwaltung eigenständigen und fachlich exzellenten Rechtsprechungsorgans. Anlässlich seines zehnjährigen Bestehens wurde das Gericht bereits als bedeutende Institution der Weimarer Republik gewürdigt. Der damalige Senatsvorsitzende am PrOVG Pape attestierte dem RFH eine „meisterliche Durchforstung der oft nicht lückenfreien und oft nicht gerade klaren Gesetzgebung auf den dornen- und gestrüppreichen Gefilden des materiellen Steuerrechts". In der Zeit der Weltwirtschaftskrise wurde gegen den RFH allerdings auch der Vorwurf der Kassenjustiz erhoben.

II. Der Reichsfinanzhof in nationalsozialistischer Zeit

Gerade in der heutigen Zeit, in der selbst in Staaten der Europäischen Union die Unabhängigkeit der Justiz gefährdet, Richter gegen ihren Willen entlassen und von staatlicher Seite

* Prof. Dr. h. c. *Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs.

Druck auf die Justiz ausgeübt wird, besteht Anlass daran zu erinnern, dass auch der RFH Zeiten erlebte, in denen er seiner Aufgabe unabhängigen Rechtsschutz für jedermann zu gewähren nicht mehr nachkam und in der seine Richter menschenverachtende und verabscheuungswürdige Entscheidungen trafen.

Das dunkle Kapitel in der Geschichte des RFH begann mit der nationalsozialistischen Machtergreifung. Der zweite Präsident des RFH, der international hoch angesehene Prof. Dr. Herbert Dorn, wurde aufgrund seiner jüdischen Abstammung aus dem Amt gedrängt und emigrierte über die Schweiz und Kuba in die USA. Weitere Richter mussten das Gericht aus dem gleichen Grund verlassen. Zwei von ihnen wurden später in Konzentrationslager deportiert. Rolf Grabower überlebte in Theresienstadt. Franz Oppens wurde in Auschwitz ermordet.

Nach dem unerwarteten Versterben des dritten Gerichtspräsidenten Dr. Richard Kloss, der dieses Amt nicht einmal ein Jahr ausüben konnte, wurde mit Dr. Ludwig Mirre am 1. April 1935 der vierte Gerichtspräsident ernannt. Mirre hatte kurze Zeit zuvor nach Rücksprache mit dem damaligen Staatssekretär im Reichsfinanzministerium (RFM) die Weisung erteilt, Adolf Hitler im Hinblick auf seine staatsrechtliche Stellung steuerfrei zu belassen. Mirre erhielt später aus dem Reichskanzleramt jährlich Zuwendungen, die der Höhe nach fast seinem Präsidentengehalt entsprachen. Nach dem Kriegsende wurde er verhaftet, zum Senatspräsidenten degradiert und zugleich aus dem Amt entlassen.

In den Jahren ab 1933 bestand die erforderliche Bindung an Gesetz wie auch Recht nur noch eingeschränkt. Nach § 1 Abs. 1 und 3 StAnpG war der Beurteilung gesetzlicher Tatbestände die nationalsozialistische Weltanschauung zugrunde zu legen. Auf dieser Grundlage sah das RMF den RFH als seinen Gehilfen an, der bei den vor 1933 in Kraft getreten Vorschriften prüfen sollte, ob sie der nationalsozialistischen Weltanschauung entsprachen. War dies nicht der Fall, sollte der gesetzliche Tatbestand entsprechend der nationalsozialistischen Weltanschauung uminterpretiert werden.

Der RFH nahm seine Aufgabe als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege nicht mehr wahr und ordnete sich im Rahmen zahlreicher Verfahrensbeteiligungen des RFM zunehmend dem Willen des Ministeriums unter. Der erste Gerichtspräsident Jahn bemerkte bei Abschluss seiner Lebenserinnerungen im Dezember 1938 hierzu, dass man auf den RFH verzichten könne, solange für ihn nur die Ansichten und Wünsche des RFM maßgebend seien. Beispielhaft erwähnt sei ein „Urteil" vom 20. November 1941, nach dessen Leitsatz § 34 EStG auf Juden nicht anwendbar war. Unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 StAnpG wurde dies allein damit begründet, dass es der gesunden deutschen Volksanschauung widerspreche, einem Juden den ermäßigten Steuersatz zuzubilligen (Az: IV 47/41). In der bis zum Jahresende im BFH für die Öffentlichkeit zugänglichen Ausstellung zur 100-jährigen Geschichte der Steuerrechtsprechung in Deutschland sind die Hintergründe dieses Falles vom ursprünglichen Entscheidungsvorschlag über die Einflussnahme des RFM bis zur endgültigen Entscheidung dokumentiert.

Neben Entscheidungen zum Nachteil von Steuerpflichtigen jüdischer Abstammung betrifft ein weiterer Schwerpunkt von Unrechtsurteilen die Steuerangelegenheiten von Kirchen, Religionsgemeinschaften und geistlichen Orden. Für diese richtete Mirre einen speziellen Senat VIa ein, dem er selber vorsaß. Der RFH betätigte sich dabei als verlängerter Arm des RFM und bejahte abstruse Rechtsvorstellungen wie die Familientheorie (Zusammenfassung des persönlichen Einkommens der Ordensmitglieder als der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen des Ordens) oder die Selbstheiligungstheorie (Förderung der eigenen Vollkommenheit als Ordenszweck schließt Gemeinnützigkeit aus).

Mögen auch viele Urteile des RFH aus damaliger Zeit fachlich nicht zu beanstanden sein, ist es zugleich unfassbar und beschämend, wie einzelne Entscheidungen getroffen und zudem begründet wurden. Bis heute fehlt es an einer wissenschaftlichen Untersuchung der Tätigkeit des RFH in der Zeit der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft. Der BFH befürwortet nachdrücklich, dass dies – wie schon früher gefordert – auf der Grundlage der heute noch in Bundesarchiven vorhandenen Gerichtsakten durch Rechtshistoriker nachgeholt wird.

III. Der Bundesfinanzhof

Nach dem Kriegsende führte zunächst ab Juli 1945 der Oberste Finanzgerichtshof (OFH), der in der amerikanischen Besatzungszone als Rechtsbeschwerdeinstanz tätig war, die Steuerrechtsprechung in dem Gebäude des RFH fort. Präsident wurde Dr. Heinrich Schmittmann, der bereits beim RFH Senatspräsident war. Seine Aufgabe ähnelte in gewisser Weise der des ersten Gerichtspräsidenten Jahn. Er musste eine unabhängige Finanzgerichtsbarkeit wieder aufbauen, für Vertrauen in die rechtsprechende Tätigkeit sorgen und sich zusätzlich um die Entnazifizierung kümmern.

Der BFH wurde als erster der insgesamt fünf obersten Gerichtshöfe des Bundes durch Gesetz vom 29. Juni 1950 errichtet. Damals bestanden vier Senate mit 19 Richtern. Erster Gerichtspräsident war –wie zuvor beim OFH– Dr. Heinrich Schmittmann.

Die Anzahl der Senate wuchs mit zunehmender Arbeitsbelastung kontinuierlich. Hinzu kamen der V. Senat (1952), der VI. Senat (1956), der VII. Senat (1958), der VIII. Senat (1971), der IX. Senat (1984), der X. Senat (1987) und schließlich der XI. Senat (1990). Heute sind im BFH insgesamt 59 Richterinnen und Richter tätig. In Fragen der Gleichstellung von Frauen und Männern war der BFH ein Spiegel seiner Zeit. Erste Richterin am BFH wurde 1972 Dr. Gisela Niemeyer, erste Vorsitzende Richterin 1991 Dr. Ruth Hofmann, erste Präsidentin des Gerichts 1999 Dr. Iris Ebeling. Zur Zeit besteht die Richterschaft des BFH zu 29 % aus Richterinnen.

Der BFH hat in den letzten fast sieben Jahrzehnten den Anspruch der Steuerpflichtigen auf gerichtliche Kontrolle des Verwaltungshandelns qualitativ hochwertig erfüllt und gewährleistet heute den rechtsstaatlich unabhängigen, verfassungsrechtlich gebundenen und die Vorgaben des Europarechts berücksichtigenden Steuerrechtsschutz. In zahlreichen Entscheidungen werden grundlegende Fragen des Steuerrechts geklärt und die Statistik zeigt, dass in vielen Fällen die Steuerpflichtigen sich mit ihrer Rechtsauffassung gegenüber der Finanzverwaltung durchsetzen. Entwicklungslinien und Zukunftsfragen werden in einer Festschrift aus Anlass des 100-jährigen Bestehens einer eigenständigen Steuerrechtsprechung in Deutschland ge-

würdigt, die dem Bundespräsidenten bei einem Festakt am 1. Oktober übergeben wird.

Anders als früher spielt dabei der Rechtsprechungsverbund in Deutschland und Europa eine immer wichtigere Rolle. Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle entscheidet das Bundesverfassungsgericht über die Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen. Zur Auslegung des Unionsrechts richtet der BFH in langjähriger Tradition Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) und ist zum Hauptauftraggeber für den EuGH geworden. Zudem ist der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) zu beachten. Im unionsrechtlich harmonisierten Steuerrecht und damit vor allem bei der Umsatzsteuer und den Verbrauchsteuern erfolgt die Grundrechtsprüfung im Schwerpunkt nach der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Bei deren Auslegung orientiert sich der EuGH an der Rechtsprechung des EGMR zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Die Zukunft bringt für den BFH und die Verfahrensbeteiligten gewichtige Veränderungen. An erster Stelle ist die bis 2026 umzusetzende Verpflichtung zur elektronischen Führung von Prozessakten zu nennen. Der BFH wird dies voraussichtlich im Jahr 2021 verwirklichen können. Dabei kommt es für den BFH zu baulichen Änderungen. In einem neu zu errichtenden Erweiterungsbau wird Raum für neue Gerichtssäle geschaffen, die den neuen technischen Anforderungen entsprechen.

Der BFH wird auch in der Zukunft die schon dem RFH zugedachten Aufgaben erfüllen und Steuerpflichtigen Rechtsschutz gegen Steuerfestsetzungen gewähren sowie für eine einheitliche Rechtsauslegung sorgen. Solange es Steuern gibt, wird sich hieran auf der Grundlage einer freiheitlich-demokratischen Rechtsordnung wohl auch in den nächsten 100 Jahren nichts ändern.

Steuerrechtsschutz

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München*

Über Rechtsschutz in Steuersachen – Auftakt

Inhaltsübersicht

I. Anlass und Idee der Tagung
II. Zu den einzelnen Rechtsschutzthemen und den Autoren
1. Gerichtlicher Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren *(Christian Thiemann)*
2. Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen *(Hanno Kube)*
3. Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund *(Thomas v. Danwitz)*
4. Verständigung im finanzgerichtlichen Verfahren *(Friedrich Loschelder)*
5. Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Beihilferecht *(Ruben Martini)*
6. Gerichtlicher Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr *(Michael Hendricks)*
III. Schluss

Auftakt zu den einzelnen Beiträgen dieses Themenhefts zum Rechtsschutz in Steuersachen ist dieser Eröffnungsbeitrag, der auf der Eröffnung der Tagung „Rechtsschutz in Steuersachen" beruht, die am 22.6.2018 aus Anlass des 100-jährigen Bestehens des Reichs- und Bundesfinanzhofs in München stattgefunden hat. Dabei stammt die Idee für eine Münchener Tagung aus Anlass des Gerichtsjubiläums von dem Präsidenten des BFH, Rudolf Mellinghoff, der zugleich die Organisation tatkräftig vorbereitet hat. Mitveranstalter der Tagung waren neben der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. und dem Bundesfinanzhof auch das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen mit Wolfgang Schön und der Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der LMU München.

The legal protection in tax issues has a 100 year old tradition in Germany. The article looks back on it and presents recent developments and new questions of an effective legal protection in fiscal law.

I. Anlass und Idee der Tagung

Die greifbare „Geburtsstunde" der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland[1] war die Gründung des Reichsfinanzhofs im Jahr 1918[2]. Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat sich Mitte der 1990er Jahre in Dresden mit dem Thema Rechtsschutz im Steuerrecht zuletzt beschäftigt[3]. Neben Grundfragen, wie der Abgrenzung von Rechtsschutz und Rechtsfortbildungsauftrag des BFH[4], standen zeitgenössische Themen wie der Rechtsschutz in den ostdeutschen Ländern auf der Agenda. Die Rahmendaten der Finanzgerichtsbarkeit haben sich im Laufe der Jahre seither deutlich geändert. Das belegt nur ein kurzer Rück- und Überblick zum Finanzprozessrecht[5]: Im zweiten FGO-Änderungsgesetz aus dem Jahre 2000 wurde die Streitwertrevision abgeschafft und die Zulassungsgründe wurden neu geregelt. Mit der Modernisierung des Kostenrechts im Jahre 2004 wurde die Möglichkeit einer kostenfreien Klagerücknahme abgeschafft. Dies war eine einschneidende Maßnahme für den Arbeitsalltag der FG[6]. In verschiedenen (gesetzlichen) Schritten wurde der Rechtsschutz „elektronisiert". Das Justizkommunikationsgesetz aus dem Jahr 2005 brachte die elektronische Aktenführung der FG und das Recht auf elektronische Akteneinsicht für die Beteiligten. Im Jahre 2013 folgte das Gesetz zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten. Dem zeitgerechten Rechtsschutz dient das Gesetz über den Rechtsschutz bei überlanger Verfahrensdauer aus dem Jahr 2012.

Trotz dieser Reformen hat der Gesetzgeber in 100 Jahren Geschichte an dem zweistufigen Gerichtsaufbau festgehalten. Dieser ist zwar immer wieder diskutiert worden[7] und auch an der Verfassungsgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG gemessen worden. Nach der h.M. begründet das Prozessgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG indes keinen Anspruch auf mehr als nur eine Instanz und auf einen gerichtlichen Instanzenzug[8]. Mit einer Änderung des zweistufigen Staus quo ist nicht zu rechnen[9]. Mit der auf eine Tatsacheninstanz begrenzten Rechtsschutzarchitektur muss sich die Steuerpraxis arrangieren. Immer wieder diskutiert wird auch die Zusammenlegung der FG mit den Verwaltungs- und Sozialgerichten[10]. Aus meiner Sicht hat sich die spezialisierte Fachgerichtsbarkeit in Steuersachen bewährt und

* Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München und Richter am FG Düsseldorf im zweiten Hauptamt.

1 Zur Entwicklung näher *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 384 ff.

2 *Herbert* in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, Vor § 1 Rz. 1.

3 *Trzaskalik*, Der Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG, Bd. 18 (1995), mit Resümee des Hrsg., ebenda S. 189 ff.

4 *Kruse*, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStJG 18 (1995), 115.

5 Dazu *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Einf. FGO Rz. 1 ff., 58 ff. (Mai 2011); *Sunder-Plassmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Einf. FGO Rz. 8 ff. (Nov. 2012).

6 *Herbert* in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, Vor § 1 Rz. 18.

7 Dazu *Offerhaus*, Zweistufigkeit in der Finanzgerichtsbarkeit?, FR 2016, 711, der gegen eine restriktive Zulassung der Revision wegen grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache durch die FG plädiert.

8 *Schulze-Fielitz* in Dreier, GG, Bd. I, 3. Aufl. 2013, Art. 19 IV Rz. 94 m.w.N.

9 Ebenso *Brandis* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 FGO Rz. 1 (Jan. 2016).

10 Zur Diskussion zuletzt *Müller-Horn* in Gosch, AO/FGO, § 2 FGO Rz. 4 (Mai 2018) m.w.N.

an ihr sollte festgehalten werden[11]. Sie sichert ein Gegenüber auf Augenhöhe mit spezialisierter Finanzverwaltung und Beraterschaft[12].

Das 100-jährige Jubiläum der Steuerrechtsprechung ist nur der äußere Anlass der Tagung[13], während der tiefere Grund für die aktuelle Auseinandersetzung mit dem Rechtsschutz in Steuersachen inhaltliche Fragen und neuere Entwicklungen sind. Gerade rechtsvergleichend zeigt sich, dass der Rechtsschutz eine Errungenschaft und zugleich ein Qualitätsmerkmal des Rechts- und Wirtschaftsstandortes ist[14]. Verfassungsrechtlich ist der effektive Rechtsschutz durch Art. 19 Abs. 4 GG garantiert. Es geht um die Kontrolle durch den Richter, die Schutz gewährt vor und Akzeptanz schafft für die staatliche Entscheidung[15]. Das Streben nach Akzeptanz ist zeitgebunden. Insoweit bleibt die Rechtsschutzfunktion eine Daueraufgabe und steht vor neuen Herausforderungen[16] und neuerlichem Optimierungsbedarf. Diesen Entwicklungen hat sich die Tagung nicht in der Breite, sondern zu ausgewählten Einzelthemen gewidmet.

II. Zu den einzelnen Rechtsschutzthemen und den Autoren

1. Gerichtlicher Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren *(Christian Thiemann)*

Im Jahr 2016 hat der Deutsche Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verabschiedet[17]. Dieses war das größte steuerpolitische Reformprojekt der vergangenen Legislaturperiode. Es greift Entwicklungen auf, die seit Jahren den Verwaltungsvollzug im Steuerrecht gekennzeichnet haben. Das gilt insbesondere für die Praxis der risikoorientierten Steuerverwaltung, die nunmehr in § 88 Abs. 5 AO ausdrücklich festgeschrieben ist, nachdem risikobasierte automationsgestützte Verfahren bereits seit Jahrzehnten im Besteuerungsalltag erprobt und eingesetzt werden. Der Gesetzgeber hat erstmals den Rahmen für den Einsatz dieser Programme näher geregelt und einzelne Zulässigkeitsanforderungen normiert. Dabei hat er neben den Besteuerungsgrundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichheit der Besteuerung (§ 85 AO) auch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in den Normtext aufgenommen. Auch wenn der Grundsatz der uneingeschränkten richterlichen Überprüfung von Verwaltungsentscheidungen[18] durch die Neufassung des § 88 AO nicht unmittelbar tangiert wird, kommt es zu Folgewirkungen beim Finanzrechtsschutz. Der Einsatz von Risikomanagementprogrammen ändert bisher schon die Praxis der Finanzrechtsprechung. Die Zahl der Fälle sinkt, die Struktur der Fälle verändert sich und ihr Schwierigkeitsgrad steigt. Denn nur die Fälle, die nicht in den „Netzen" finanzbehördlicher Risikoprogramme hängen bleiben, werden streitig und gelangen zu den Gerichten. Wenn sich die Handlungsnormen ändern, stellt sich die Frage nach dem Einfluss auf die richterliche Kontrolltätigkeit. Dieser Frage und der weiterhin notwendigen Sicherung von Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht im ersten Beitrag *Christian Thiemann* aus Mainz nach.

2. Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen *(Hanno Kube)*

Nach anfänglicher Zurückhaltung ist der Trend zur Konstitutionalisierung des Steuerrechts ungebrochen. Jedes neue Gesetz wird verfassungsrechtlich hinterfragt und viele werden auf dem Gerichtsweg hinsichtlich ihrer Verfassungskonformität überprüft. Sind alle Staatsgewalten an die Grundrechte gebunden, so fängt der „Verfassungsrechtsschutz"[19] in Steuersachen bereits im Rechtsschutzverfahren an. Hauptmaßstab für die Prüfung der Verfassungskonformität von Steuergesetzen und ihres Vollzugs ist der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Dieser erfordert eine bereichsspezifische Zuschneidung. Für seine gerichtliche Kontrolle kennzeichnend ist die flexible Kontrollintensität, die von der bloßen Willkürkontrolle bis zur intensiven Verhältnismäßigkeitsprüfung reicht. Mit bemerkenswerter Sicherheit setzt das BVerfG den richtigen Kontrollmaßstab bei den einzelnen Steuergesetzen fest. Allerdings fällt die Prognose schwer, wie stringent die gleichheitsrechtlichen Anforderungen an eine Regelung ausfallen werden[20]. Gerade bei Steuergesetzen ist ex ante nicht klar vorhersehbar, welchen Rechtfertigungsmaßstab das BVerfG an eine Steuernorm anlegen wird[21]. Die Fragen der Verfassungskonformität stellen sich bereits im einstweiligen Rechtsschutz mit der umstrittenen Judikatur, ob Verfassungszweifel eine Aussetzung der Vollziehung rechtfertigen oder die aber die Vermutung der Verfassungskonformität zugunsten des parlamentarischen Gesetzgebers für die Anwendung des Gesetzes bis zu einer Verwerfung durch das BVerfG streitet[22]. Die Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG sind flexibel[23] und sind ihrerseits – gerade wegen ihrer Vor- und Nachwirkungen (von AdV-Verfahren bis zur Kostenfolge) – eine Herausforderung für effektiven Verfassungsrechtsschutz. *Hanno Kube* aus Heidelberg beleuchtet die-

11 Näher bereits *Drüen*, Richterseminar K: Rechtsschutz für Steuerpflichtige – Garantie und Herausforderungen, IStR 2015, 609 (612); ebenso *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Einf. FGO Rz. 69 f. (Mai 2011).

12 Übereinstimmend *Müller-Horn* in Gosch, AO/FGO, § 2 FGO Rz. 4 (Mai 2018).

13 Die Tagung hat am 22.6.2018 in München in den Räumen der Carl Friedrich von Siemens Stiftung auf Schloss Nymphenburg stattgefunden und wurde von der Stiftung gefördert. Dafür sei auch an dieser Stelle nochmals herzlich gedankt.

14 *Drüen*, IStR 2015, 609 (612).

15 *Schmidt-Aßmann* in Maunz/Dürig, Art. 19 Abs. 4 GG Rz. 1 (Juli 2014).

16 Dazu zuvor *Drüen*, IStR 2015, 609 (613 ff.).

17 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679; zur Reform in dieser Zeitschrift *Seer*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315; zuletzt *Müller-Franken*, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, StuW 2018, 113.

18 Zu diesem Grundsatz und normativ verantworteten Ausnahmen *Schulze-Fielitz* in Dreier, GG, Bd. I, 3. Aufl. 2013, Art. 19 IV Rz. 116, 125 ff. m.w.N.

19 So die Abschnittsüberschrift von *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, VerfRS (Okt. 2011).

20 Allgemein *Sachs* in Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/2, 2011, S. 1542 m.w.N.

21 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 124.

22 Vertiefend *Schaumburg* in Schaumburg/Hendricks, Steuerrechtsschutz, 4. Aufl. 2018, Rz. 3.1203 ff. und *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rz. 96 f. (Juli 2015) m.w.N.

23 Zur Kritik zuletzt *Korioth* in Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Aufl. 2018, Rz. 452 ff.

ses Thema mit seinen Voraussetzungen und Rechtsfolgen eingehend und differenziert.

3. Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund *(Thomas v. Danwitz)*

Die Rolle des Europarechts wächst im Steuerrecht trotz des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung und nur punktuellen Harmonisierungsaufträgen im unionalen Vertragswerk beständig[24]. Vom EU-Recht, aber auch von der europäischen Menschenrechtskonvention gehen seit Jahren wichtige Rechtsschutzimpulse aus[25]. Nachdem im Zuge der BEPS Umsetzung in der ATAD I-Richtlinie für Körperschaftsteuerpflichtige Mindeststandards ab 2019 festgelegt sind, stellt sich umso mehr die drängende Frage der Abgrenzung der Rechtsprechungszuständigkeiten von nationaler Rechtsprechung zum Gerichtshof der Europäischen Union[26]. Trotz aller Kooperationsmetaphorik kann es am Ende für eine konkrete Rechtsfrage nur ein zuständiges Gericht geben. Es ist den Veranstaltern eine große Freude, *Thomas v. Danwitz*, Präsident der fünften Kammer des Gerichtshofs der Europäischen Union, für das spannungsgeladene Thema „Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund" gewonnen zu haben. Sein Beitrag gewährt nähere Einsichten in das Denken und die Erwartungshaltungen eines Richters des Gerichtshofs der Europäischen Union, der als europäisches Einheits- und Verfassungsgericht und nicht als spezialisiertes Steuergericht das Unionsrecht anhand der Fälle aus allen Mitgliedstaaten auslegt und fortbildet.

4. Verständigung im finanzgerichtlichen Verfahren (Friedrich Loschelder)

Im allgemeinen Verwaltungsprozess ist ein Prozessvergleich nach § 106 VwGO zulässig, soweit die Verfügungsbefugnis der Beteiligten über den Gegenstand der Klage reicht. Damit ist ein Vergleich eröffnet, wenn ihm nicht zwingende gesetzliche Regelungen oder allgemeine Grundsätze des öffentlichen Recht entgegenstehen[27]. Dabei gelten heute Vergleiche in Abgabenangelegenheiten nicht (mehr) als schlechthin unzulässig[28]. Anders als der VwGO ist der Prozessvergleich im Steuerrecht nicht explizit geregelt, gehört aber gleichwohl zur gelebten FGpraxis[29]. Der Prozessvergleich im Steuerprozess zur Beseitigung von Unsicherheiten der Parteien ist zugleich eine Erklärung für die höchstrichterliche Anerkennung der tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht. Die spätere prozessuale Einigung wirkt vor und wird quasi antizipiert[30]. Der BFH hat das Institut der tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht bereits im Jahr 1984 anerkannt[31] und namentlich *Roman Seer* hat zu seiner dogmatischen Durchdringung und rechtsstaatlichen Domestizierung beigetragen[32]. Tatsächliche Verständigung in Steuerverfahren, insbesondere bei oder nach einer Außenprüfung, verengen das Sichtfeld der Rechtsprechung. Denn die Streitfälle reduzieren sich auf die vormals konsensual „gelösten" Fälle, in denen sich eine Partei im Nachhinein nicht mehr an der getroffenen tatsächlichen Verständigung festhalten lassen will. Der Rechtsstreit dreht sich regelmäßig um die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung[33]. Gesetzmäßigkeit und Rechtsstaatlichkeit können nur noch im Ausnahmefall richterlich beurteilt werden. Die Versuchung einer pragmatischen Streitbeilegung gilt nicht nur im Steuerverfahren als Massenfallrecht, sondern gleichermaßen unter den Augen des FG in rechtshängigen Streitverfahren. Voraussetzungen von Verständigung über Tatsachen und gegebenenfalls auch Rechtsfragen hinterfragt *Friedrich Loschelder*, früher Instanzrichter am FG Hamburg, nunmehr Richter am BFH.

5. Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Beihilferecht *(Ruben Martini)*

Eine Herausforderung für das nationale Steuerrecht, die Lenkungssouveränität des nationalen Parlaments und auch für den Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen und Unternehmen ist die europäische Beihilfenaufsicht. Auf dem Gebiet des Steuerrechts wurden wesentliche Maßstäbe für die Selektivität von staatlichen Begünstigungen (Art. 107 AEUV) entwickelt und auf andere Rechtsgebiete übertragen[34]. Dabei ist die Diskussion über die Einzelmerkmale des unionalen Beihilfebegriffs noch keineswegs abgeschlossen. Das illustriern im Steuerrecht die jüngsten Beispiele der Sanierungsklausel bei der Körperschaftsteuer (§ 8c Abs. 1a KStG) und der Konzernklausel (§ 6a GrEStG) im Grunderwerbsteuerrecht. Es ist eine offene Frage, ob nach den Grundfreiheiten mit ihrem Ausbau und Rückbau durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nunmehr eine zweite Welle der negativen europäischen Harmonisierung über das europäische Beihilfenrecht droht. Ist der europäische Beihilfenbegriff weiter im Fluss, so rückt der Rechtsschutz „für und gegen" beihilfeverdächtige Steuernormen und -praktiken in das besondere Interesse der Begünstigten und der Nichtbegünstigten. *Ruben Martini*, früherer Mitarbeiter beim BFH, zurzeit als Richter am LG tätig beim FG Rheinland-Pfalz, hat sich intensiv mit Beihilfefragen im Steuerrecht beschäftigt[35] und vertieft diese in seinem Beitrag aus der besonderen Rechtsschutzperspektive.

6. Gerichtlicher Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr *(Michael Hendricks)*

Das internationale Steuerrecht ist in den letzten Jahren in rasanter Bewegung. Internationale Steuerkoordination und Steu-

24 Ausdruck dessen sind eigene Werke zum „Europäischen Steuerrecht": *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016.

25 *Schmidt-Aßmann* in Maunz/Dürig, Art. 19 Abs. 4 GG Rz. 37 (Juli 2014).

26 Exemplarisch zur Missbrauchsbekämpfung *Hey*, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), StuW 2017, 248 (256 ff.).

27 *Kopp/Schenke*, VwGO, 24. Aufl. 2018, § 106 Rz. 12;

28 *Kopp/Schenke*, VwGO, 24. Aufl. 2018, § 106 Rz. 12 m.w.N.

29 Demgegenüber meint *Ortloff* in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 106 VwGO Rz. 20 (Mai 2010), dass „der finanzgerichtliche Prozess das Institut des Prozessvergleichs nicht kennt". Dieser Befund trifft nur für den Normtext, aber nicht für die FGpraxis zu.

30 In diesem Sinne bereits *Kruse*, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen in FS Vogel, Staaten und Steuern, 2000, S. 517 (524).

31 BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 = FR 1985, 306.

32 Grundlegend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Habil. Köln), 1996; *Seer*, Das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht, BB 1999, 78.

33 Zuletzt BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 m.w.N.

34 *Pache/Pieper* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, Kap. 1 Rz. 224 m.w.N.

35 *Martini*, Rechtsfolgen unionsrechtswidriger Beihilfen im Steuerrecht, StuW 2017, 101.

ertransparenz verändern sowohl das materielle Recht als auch den Steuervollzug. Das hat auch Folgewirkungen für Rechtsschutzfragen. Trotz Konkurrenz zu zwischenstaatlichen Verständigungs- und Schiedsverfahren kommt es zur Zunahme gerichtlicher Streitverfahren, z.B. über grenzüberschreitende Verrechnungspreise und ihre Dokumentation. Eine Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten betrifft den grenzüberschreitenden Informationsverkehr, z.B. Spontanauskünfte oder auch gemeinsame Betriebsprüfung nach dem EU Amtshilfegesetz[36]. Aufgrund der Außenzuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (§ 5 FVG) konzentrieren sich diese Rechtsstreite beim FG Köln in einem zuständigen Senat. *Michael Hendricks* aus Bonn ist in diesem Bereich nicht nur literarisch ausgewiesen[37], sondern auch praktisch als Rechtsanwalt tätig und speist mit seinen Einsichten den abschließenden Beitrag des Themenfeldes.

III. Schluss

Die Münchener Tagung zum Rechtsschutz in Steuersachen hat Errungenschaften der letzten 100 Jahre und neue Herausforderungen aufgezeigt. Die Aufnahme der mit einem wissenschaftlichen Apparat versehenen Beiträge in die Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft* ermöglicht, dass die von der Tagung ausgehenden Impulse für der Rechtsschutz in Steuersachen auch über den unmittelbaren Zuhörerkreis in der steuerrechtlichen Fachwelt reflektiert und diskutiert werden können. In summa bieten die Beiträge nicht nur einen Zwischenstand zu klassischen Rechtsschutzfragen im Steuerrecht, sondern stellen neue Fragen und Antworten zur Diskussion. *Steuer und Wirtschaft* ist ein ideales Forum für diese Diskussion und ihre fachwissenschaftliche Fortsetzung.

36 Dazu zuletzt *Schreiber/Schäffkes/Fechner*, Neue Urteile zur koordinierten Betriebsprüfung mit dem Ausland, DB 2018, 1624 m.w.N.

37 *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO (Febr. 2015); *ders.* in Wassermeyer, DBA, Art. 26 OECD-MA (Jan. 2014) sowie Art. 1 bis Art. 16 OECD-MA-InfAust (Okt. 2010).

*Prof. Dr. Christian Thiemann, Mainz**

Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren

Inhaltsübersicht

I. Kernelemente der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
1. Neufassung des Amtsermittlungsgrundsatzes
2. Kriterien einer computergestützten Auswahl der Prüffälle
a) Definition der Kriterien durch die Finanzverwaltung und ihre Geheimhaltung
b) Fehlerrisiko der einzelnen Erklärung als leitender Gesichtspunkt der Auswahl
c) Wirtschaftlichkeit der Nachprüfung
d) Erfordernis einer hinreichenden Zufallsauswahl
3. Kontinuitäten und Diskontinuitäten
II. Vereinbarkeit mit dem Gebot eines gleichmäßigen Steuervollzugs
1. Leitbild einer vollen Nachprüfung der Steuererklärungen
2. Beschränkungen der Prüfungsintensität als notwendige Konzession an begrenzte Ressourcen der Finanzverwaltung
3. Regelungsverantwortung des Gesetzgebers
a) Verantwortung für die Schaffung eines EDV-geeigneten Steuerrechts
b) Präzise Fassung der funktionsrelevanten Rahmenbedingungen
c) Evaluation durch eine unabhängige Instanz
III. Auswirkungen auf den finanzgerichtlichen Rechtsschutz
1. Keine Veränderung der rechtlichen Grundlagen des Rechtsschutzes
2. Faktische Verschiebungen im Gefüge der Teilgewalten
3. Strukturelle Vollzugskontrolle als Aufgabe der FG?
a) Mögliche Rügepotentiale im finanzgerichtlichen Verfahren
b) Faktische Problematik: Mangelnde Publizität des Systems
c) Rechtliche Problematik: Kein allgemeiner Gesetzesvollziehungsanspruch
IV. Ausblick

Nach der Neufassung des Amtsermittlungsgrundsatzes durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens werden nur noch solche Steuererklärungen überprüft, die ein Computersystem zuvor als prüfungsbedürftig identifiziert. Darin liegt eine wesentliche Einschränkung des Amtsermittlungsgrundsatzes, die das Verfassungsgebot einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung unmittelbar berührt. Ausgehend von einer kurzen Skizze der wesentlichen Strukturen der Neuregelung (I.) zeigt der Beitrag auf, dass die Automatisierung des Steuervollzugs mit erheblichen rechtsstaatlichen und gleichheitsgrundrechtlichen Risiken verbunden ist (II.), und geht der Frage nach, ob und inwieweit die Rechtsprechung hier als Korrektiv wirken kann (III.).

Since the inquisitorial principle was modified by the Taxation Procedure Modernization Act 2016, tax returns are now subject to an in-depth examination executed by humans only when a computer system has triggered the need of such an examination. This substantial limitation of the inquisitorial principle interferes with the constitutional principle of equal and lawful taxation. On the basis of an illustration of the key structures of the new legislation (I.), the article points out that the automation of tax enforcement bears considerable risks regarding the constitutional principles of equality and rule of law (II.). Finally, the article discusses whether and to which extent the courts might be able to mitigate the aforementioned risks (III.).

I. Kernelemente der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

1. Neufassung des Amtsermittlungsgrundsatzes

Der Amtsermittlungsgrundsatz als ein fundamentales Prinzip des Besteuerungsverfahrens[1] ist durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in wesentlichen Punkten neu gefasst worden.[2] Nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO bleibt es zwar im Ausgangspunkt dabei, dass die Finanzbehörde den Besteuerungssachverhalt „von Amts wegen" zu ermitteln hat. Art und Umfang der Ermittlungen bestimmen sich dabei „nach den Umständen des Einzelfalls" (§ 88 Abs. 2 Satz 1 AO). Eine wesentliche Neuerung enthält allerdings § 88 Abs. 5 Satz 1 AO: Er ermächtigt die Finanzbehörden, die „Notwendigkeit weiterer Ermittlungen" ausschließlich mithilfe „automationsgestützter Systeme (Risikomanagementsysteme)" zu beurteilen.

Wenn von der Beurteilung der Notwendigkeit „weiterer" Ermittlungen die Rede ist, dann deutet diese Wortwahl darauf hin, dass das Gesetz die Computerprüfung selbst als eine Form der Amtsermittlung verstanden wissen will. Die semantische Brücke überspannt allerdings eine beträchtliche Kluft, denn das herkömmliche Leitbild der Amtsermittlung ist dasjenige einer Ermittlung des Sachverhalts und seiner rechtlichen Bewertung

* Prof. Dr. *Christian Thiemann* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europarecht, Finanz- und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz.

1 *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 8 (März 2010), spricht prägnant von der „Verfahrenszweckadäquanz" des Amtsermittlungsgrundsatzes für das Besteuerungsverfahren.

2 Neufassung des § 88 AO durch Art. 1 Nr. 12 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1683 f.).

durch einen Amtswalter, d.h. eine natürliche Person.[3] In der Sache geht es auch nicht darum, die Computerprüfung als eine Form der Amtsermittlung zu deklarieren, sondern die klassische amtswegige Prüfung systematisch zu limitieren. Wird ein Risikomanagementsystem eingesetzt, bedeutet das, dass nur die durch das Computersystem ausgesteuerten Fälle überhaupt geprüft werden. Alle anderen Erklärungen werden ungeprüft „durchgewinkt". Der Steuerbescheid kann dann vollautomatisch erlassen werden (§ 155 Abs. 4 AO).

Das Gesetz begründet damit ein neues Regel-Ausnahme-Verhältnis. Die Nichtprüfung durch einen Amtswalter ist der normative Regelfall, weil die Prüfung eine Aussteuerung durch den Computer voraussetzt. Das neue gesetzliche Leitbild ist der vollautomatische Erlass des Steuerbescheides.[4] Zwar werden die Amtswalter durch den Computer nicht entmündigt. Das Gesetz erlaubt es selbstverständlich, dass auch solche Fälle geprüft werden können, die nicht vom System ausgewählt werden (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO). Diese Ausnahme ist für die prinzipielle Reichweite des Amtsermittlungsgrundsatzes durchaus wesentlich,[5] dürfte aber für den Regelfall des Besteuerungsverfahrens zu vernachlässigen sein.

2. Kriterien einer computergestützten Auswahl der Prüffälle

a) Definition der Kriterien durch die Finanzverwaltung und ihre Geheimhaltung

Nach welchen Kriterien der Computer vorgeht, bestimmt die Finanzverwaltung. Einzelheiten des Systems dürfen nicht veröffentlicht werden, wenn dadurch die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet sein könnte (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO). Die Geheimhaltung soll verhindern, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten dem System anpassen.[6] Die Drohkulisse einer jederzeitigen Kontrolle soll aufrechterhalten bleiben.

Ungeachtet der Kritik am Prinzip der Geheimheit, das modernen und grundsätzlich auch rechtsstaatlich fundierten Anforderungen an die Transparenz von Verwaltungshandeln klar zuwiderläuft,[7] handelt es sich im Kern um eine Vorgabe, die für das Funktionieren des Gesamtkonzepts fundamental und deshalb gerechtfertigt ist.[8] Die Überlegung, dass ein Bekanntwerden der Kriterien oder auch einzelner Kriterien zu einem angepassten Erklärungsverhalten führen kann, wodurch letztlich das übergeordnete Interesse an einem möglichst gleich- und gesetzmäßigen Steuervollzug gefährdet wäre, ist höchst plausibel. Wer eine Prüfung seiner Erklärung nicht fürchten muss, könnte zumindest verleitet sein, es mit der Wahrheit nicht so genau zu nehmen oder auch seiner Erklärung Rechtsauffassungen zugrunde zu legen, von denen er annehmen muss, dass sie bei einer Nachprüfung durch die Verwaltung keinen Bestand hätten. Das Bestehen eines hinreichenden Kontrolldrucks ist, wie das BVerfG in seiner Rechtsprechung zum sog. strukturellen Vollzugsdefizit klargestellt hat, zur Verwirklichung des Verfassungsgebots eines gleichmäßigen Steuervollzugs zentral.[9] Es ist deshalb essentiell, dass das Auswahlsystem nicht ausrechenbar ist.[10] Das setzt die Geheimhaltung der Auswahlkriterien voraus. Damit verträgt es sich nicht, wenn das System insgesamt oder auch nur einzelne Auswahlkriterien bekannt würden. Die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wären dadurch i.S.d. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO mindestens potentiell gefährdet. Der Norm ist damit ein umfassendes Geheimhaltungsgebot zumindest hinsichtlich sämtlicher konkret systemrelevanter Auswahlmechanismen zu entnehmen.

Auskunftsansprüche der Steuerpflichtigen bestehen ebenfalls nicht. Das Informationsfreiheitsgesetz des Bundes schließt den Anspruch auf Informationszugang aus, wenn das Bekanntwerden der Information „nachteilige Auswirkungen auf die Kontrollaufgaben der Finanzbehörden haben kann" (§ 3 Nr. 1 lit. d IFG). Entsprechende Limitierungen finden sich in den Landesgesetzen.[11] Auch im gerichtlichen Verfahren bleiben die Informationen geheim. Nach § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO i.V.m. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO können Auskünfte oder die Vorlage von Dokumenten, aus denen etwas über die Strukturierung des Risikomanagements hervorgeht, auch gegenüber den FG verweigert werden, wenn sonst die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet sein könnten. Davon ist regelmäßig auszugehen, da die entsprechenden Informationen angesichts des Rechts auf Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 78 Abs. 1 Satz 1 FGO) auch dem betroffenen Steuerpflichtigen bekannt würden und so ihre Geheimheit insgesamt nicht mehr sichergestellt werden könnte.

b) Fehlerrisiko der einzelnen Erklärung als leitender Gesichtspunkt der Auswahl

Angesichts der fundamentalen Bedeutung der Geheimheit für das Funktionieren des Gesamtsystems beschränkt sich das Gesetz darauf, für die Ausgestaltung einige wenige Aspekte vorzugeben. Als leitenden Gesichtspunkt benennt § 88 Abs. 5 Satz 1 AO die Notwendigkeit einer „gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung der Steuern". Dass der Gesetzgeber damit eine Auswahl nach dem Kriterium des Risikos im Blick hat, ergibt sich eher indirekt aus dem Umstand, dass das Gesetz das Computersystem als „Risikomanagementsystem" bezeichnet. „Risiko" meint das Risiko, dass die Erklärung unrichtig ist. Die

3 *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836); *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (116 f.).

4 *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (115 f.). Die Gesetzesbegründung spricht etwas zurückhaltender von einem „zweiten gesetzlichen Leitbild", das „neben die herkömmliche Bearbeitung durch Amtsträger" trete, vgl. BT-Drucks. 18/7457, 48.

5 Kritisch aber *Braun-Binder*, DStZ 2016, 526 (531), mit dem Einwand, dass die Funktion der manuellen Auswahl unklar und deshalb auch nicht transparent sei, nach welchen Kriterien ein solcher Zugriff erfolgen solle.

6 So die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 18/7457, 70.

7 Für eine Politik des „möglichst weitgehend offenen Visiers" und deshalb ein engeres Verständnis des § 88 Abs. 5 Satz 4 AO insb. *Seer*, StuW 2015, 315 (324 f.); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO Rz. 58, 82 (Jan. 2017).

8 Ebenso *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (121).

9 Von der Notwendigkeit eines „angemessenen Entdeckungsrisikos" spricht BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

10 Dieser Zusammenhang wird weitergehend auch mit der Notwendigkeit einer flexiblen Anpassung und Fortentwicklung des Systems in Verbindung gebracht, derer es bedürfe, um ein „Ausrechnen" durch die Steuerpflichtigen zu verhindern. In diesem Sinn bereits *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (14), und zuletzt deutlich auch *M. Maier*, JZ 2017, 614 (617).

11 Vgl. z.B. § 14 Abs. 1 Nr. 6 LTranspG RP. § 6 Satz 1 lit. a) IFG NRW nennt allgemein die Gefährung der „öffentlichen Sicherheit" als Ausschlussgrund, worunter allerdings ebenfalls das Schutzgut eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs zu subsumieren ist.

Unrichtigkeit kann sich einerseits daraus ergeben, dass ein erklärter Sachverhalt falsch ist. Andererseits kann eine Erklärung aber auch deshalb unrichtig sein, weil der Steuerpflichtige zwar vom richtigen Sachverhalt ausgegangen ist, diesen aber rechtlich falsch eingeordnet hat. Das ist z.B. der Fall, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen als Werbungskosten erklärt, obwohl es sich rechtlich gesehen nicht um Werbungskosten handelt. Das kann im einzelnen Fall auf mangelnder Rechtskenntnis beruhen und insofern nicht vorwerfbar sein. Denkbar sind aber auch absichtsvoll fehlerhafte Zuordnungen. Begünstigt wird die Möglichkeit von Falscherklärungen dabei durch den Umstand, dass die Erklärungsformulare Sachverhalte nur vergröbernd abfragen können und auch Risikomanagementsysteme mit vergröberten Kategorien arbeiten müssen, weil Freitextelemente nicht oder zumindest kaum maschinell zu verarbeiten sind.[12]

Risikoorientierung bedeutet: Je größer das Fehlerrisiko ist, desto eher hat eine Prüfung zu erfolgen.[13] Zu der Frage, wie das Fehlerrisiko maschinell gemessen werden soll, schweigt das Gesetz absichtsvoll. Zumindest in bestimmten Zusammenhängen sind schematische Plausibilitätsprüfungen durch Abgleich von Zahlen denkbar.[14] Denkbar ist auch die schematische Ausklammerung bestimmter Aufwendungskategorien etwa bis zu einer bestimmten Höhe, wenn erfahrungsgemäß das Fehlerrisiko hier eher geringer ist. Denkbar ist schließlich die Heranziehung und Gewichtung persönlicher Umstände, wie etwa eines sich aus der persönlichen „Steuer-Vita" ergebenden „Compliance-Faktors". Zu all dem sagt das Gesetz allerdings nichts.[15]

c) Wirtschaftlichkeit der Nachprüfung

Als weiteren Gesichtspunkt für die Ausgestaltung des Systems nennt das Gesetz den „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung" (§ 88 Abs. 5 Satz 2 AO). Das ist nicht unproblematisch, weil die Formulierung zu dem Missverständnis Anlass gibt, die Prüfung dürfe auf solche Fälle konzentriert werden, die einen besonders hohen Steuermehrertrag versprechen.[16] Die großzügige Bemessung von Aufgriffsgrenzen mit der Begründung, dass der potentielle Steuerschaden gering ist, wäre allerdings unzulässig. Anderenfalls würde nämlich das übergeordnete Ziel der Gewährleistung eines möglichst gleichmäßigen Steuervollzugs verfehlt, der in möglichst allen Bereichen sicherzustellen ist. Deshalb dürfen nicht Bereiche, die im Verhältnis zu anderen Bereichen eher wenige Steuermehreinnahmen erwarten lassen, systematisch ausgeklammert werden. Die Höhe des mutmaßlichen Steuermehrertrags ist deshalb kein selbständiges Kriterium für die Auswahl der Prüffälle.[17] Der Verweis auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kann daher nur bedeuten, dass von einem solchen Ermittlungsaufwand abgesehen werden darf, der gemessen am mutmaßlichen Mehrertrag unverhältnismäßig ist. Außerdem mag etwa die Höhe der positiven Einkünfte oder die Höhe geltend gemachter Verluste ein höheres Fehlerrisiko indizieren, weil sie ein größeres Gestaltungspotential mit einem entsprechenden Risiko steuerrechtlicher Fehlzuordnungen nahelegen.[18] All dies lässt das Gesetz allerdings offen.

d) Erfordernis einer hinreichenden Zufallsauswahl

Das Gesetz sieht schließlich vor, dass eine „hinreichende Anzahl von Fällen" per Zufall ausgewählt werden muss (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO). Diese Zufallsauswahl hat zwei Funktionen: Zum einen stärkt sie die „Drohkulisse" einer jederzeit möglichen Kontrolle. Zum anderen können über die Zufallsauswahl Erkenntnisse über die Wirksamkeit des Systems gewonnen werden. Diese können wiederum für dessen Anpassung und Fortentwicklung genutzt werden.[19] Der systematischen Entstehung „blinder Flecken" soll damit entgegengewirkt werden. Eine bestimmte Zufallsquote wird allerdings nicht vorgegeben. Das Gesetz belässt es bei der Formulierung, dass die Zufallsauswahl „hinreichend" groß sein muss.

3. Kontinuitäten und Diskontinuitäten

Mit der beschriebenen Neuausrichtung des Amtsermittlungsgrundsatzes soll einem alten Problem, nämlich dem Vollzugsnotstand in der Finanzverwaltung, abgeholfen werden. Es handelt sich um ein strukturelles Dauerproblem, dessen Ursachen vielschichtig sind und das nicht zuletzt in der überbordenden Komplexität der Steuergesetze begründet ist, die scheinbar stetig zunimmt.[20] Schon in den 1970er Jahren sah sich *Josef Isensee* angesichts dessen veranlasst, der Finanzverwaltung eine Art „überlegale Notkompetenz" zuzugestehen, die diese im Sinne

12 Hierzu illustrativ *E. Schmidt*/*M. Schmitt* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 529 (546), mit dem Hinweis, dass es Steuerpflichtige gebe, die durch absichtsvolle Fehleintragungen versuchten, Abzugsbeschränkungen zu unterlaufen (indem z.B. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als „sonstige Werbungskosten" erklärt werden).

13 Für ein Prinzip der „Kontrolle entsprechend dem Kontrollbedürfnis" auch bereits *K. Tipke*, s. etwa *dens.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1460 f.

14 Z.B. Risikohinweis, wenn die Anzahl der Fahrten zur Arbeitsstätte bei Steuerpflichtigen mit Arbeitszimmer genauso hoch ist wie bei Steuerpflichtigen ohne Arbeitszimmer, vgl. für dieses Bsp. den Bundesrechnungshof, Bericht über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 23.

15 Zu möglichen Ansätzen einer maschinellen Risikoevaluierung s. *Seer*, StuW 2003, 40 (48 ff.); *E. Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (43 f.); *E. Schmidt*/*M. Schmitt* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 529 (534 f.).

16 Dieses Missverständnis schließt die Gesetzesbegründung zumindest nicht aus, wenn es dort heißt, es könne „auch auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden", vgl. BT-Drucks. 18/7457, 68.

17 Das entspricht, soweit ersichtlich, einhelliger Auffassung, vgl. *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (13); *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (261 ff.); *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 349 f., 355; *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (117 f.); *Nagel*/*Waza*, DStZ 2008, 321 (323); *E. Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (40 f.); *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (17 ff.); *Seer*, StuW 2015, 315 (319 ff.); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1440, 1456; *Braun-Binder*, DStZ 2016, 526 (530 f.).

18 Diesen Zusammenhang heben etwa hervor *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 511; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 350, 356; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (19); *Seer*, StuW 2015, 315 (320).

19 *Seer*, StuW 2015, 315 (324). Zur fundamentalen Bedeutung der Zufallsauswahl für die Funktionsfähigkeit des Gesamtsystems s. auch *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (17); *E. Schmidt*/*M. Schmitt* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 529 (539 f.). Die Bedeutung der Zufallsstichprobe für die Gewährleistung eines hinreichenden Verifikationsstandards im Steuervollzug betont auch *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 342.

20 Ein eindrucksvolles Panorama der Ursachen zeichnet der Präsident des Bundesrechnungshofs, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 34 ff.

einer „brauchbaren Illegalität" berechtige, das Recht vereinfachend, nämlich typisierend, anzuwenden.[21]

Auch die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder haben die Defizite im Steuervollzug mehrfach untersucht.[22] Insbesondere der Bundesrechnungshof hat im Jahr 2006 eindrucksvoll ein durchaus desolat zu nennendes Bild gezeichnet. Der Bericht mündet in die Feststellung, dass ein „Großteil der Steuerfälle" nicht mehr ordnungsgemäß geprüft werde. Die Angaben in den Steuererklärungen würden vielmehr nur noch im Schnellverfahren „abgehakt". Die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs sei deshalb nicht mehr gewährleistet.[23] Auch Idee und Praxis der Risikomanagementsysteme sind nicht neu. Im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum wird darin seit längerem ein durchaus gangbarer Weg zur Abmilderung der Vollzugsproblematik gesehen.[24] Der Bundesrechnungshof hat diesen Vorschlag im Jahr 2006 ebenfalls unterbreitet[25] und konnte bei einer stichprobenartigen Untersuchung im Jahr 2012 feststellen, dass derartige Systeme mittlerweile flächendeckend in allen Bundesländern eingesetzt werden.[26]

Sowohl in der Ausgangslage als auch in der Problemlösungsstrategie sind also Kontinuitäten erkennbar. Auch könnte man geneigt sein, die ausdrückliche Verankerung der bisherigen Praxis im Gesetz als rechtsstaatlichen Gewinn zu verbuchen,[27] zumal nun immerhin einige wenige Leitgesichtspunkte fixiert werden. „Durchwinktagen" oder „Grünen Wochen" in der Finanzverwaltung, wie sie bisher immer wieder vorkamen,[28] kann jedenfalls wohl kaum die größere rechtsstaatliche Attraktivität attestiert werden. Das „neue" Modell erscheint insofern als Fortschritt. Trotzdem liegt ein Paradigmenwechsel vor. Vor der Neufassung des Gesetzes handelte es sich offensichtlich um eine Art Notfallmaßnahme, die sich von Seiten des Amtsermittlungsprinzips einem beständigen Rechtfertigungsdruck ausgesetzt sehen musste. Jetzt ist der Amtsermittlungsgrundsatz selbst modifiziert. Darin liegt eine durchaus signifikante Verschiebung der Gewichte.

II. Vereinbarkeit mit dem Gebot eines gleichmäßigen Steuervollzugs

Diese Feststellung leitet über zu der Frage, ob es sich tatsächlich um einen gangbaren Weg handelt bzw. welche Vorgaben insofern zu beachten sind.

1. Leitbild einer vollen Nachprüfung der Steuererklärungen

Das verfassungsrechtliche Leitbild ist die volle Nachprüfung der Steuererklärungen. Das folgt bezogen auf den einzelnen Steuerfall zum einen aus der Bindung der Verwaltung an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG). Das bedeutet: Die nach dem tatsächlichen Lebenssachverhalt aufgrund der Vorschriften des materiellen Steuerrechts tatsächlich geschuldete Steuer ist festzusetzen. Zwar könnte man die Auffassung vertreten, dass eine Verwaltung, die den einzelnen Steuerfall nicht prüft, die Gesetzesbindung dadurch nicht negiert. Das wäre jedoch zu kurz gegriffen. Aus der Bindung der Verwaltung an die Gesetze folgt nicht nur ein Abweichungsverbot, sondern auch ein Anwendungsgebot.[29] D.h. unzulässig ist nicht nur eine Form der bewussten Gesetzesignoranz, sondern der Bindung der Verwaltung an die Gesetze ist positiv der Auftrag zu entnehmen, deren Regelungsgehalt auch praktisch zur Geltung zu bringen. Das setzt eine Nachprüfung der Steuererklärungen voraus. Dass deren Gehalte bereits von sich aus dem geltenden Recht entsprechen, kann nicht von vornherein unterstellt werden, sei es, dass Angaben im Tatsächlichen unzutreffend sind, sei es – und hier dürfte die noch bedeutsamere Fehlerquelle liegen –, dass der Steuerpflichtige rechtsirrig fehlerhafte Subsumtionsergebnisse unter Steuerrechtsnormen mitteilt.

Das Leitbild der vollen Nachprüfung folgt außerdem aus Art. 3 Abs. 1 GG. Die Steuer findet ihre Rechtfertigung, so das BVerfG, wesentlich auch in der Gleichheit der Lastenzuteilung. Hinter dieser Aussage steht die Erkenntnis, dass die Steuer „voraussetzungslos" geschuldet wird, was ihre Auferlegung nur dann akzeptabel erscheinen lässt, wenn die Last der Staatsfinanzierung gleichheitsgerecht verteilt wird.[30] Die gleichheitsgerechte Verteilung umfasst aber zwei Komponenten, nämlich die Herausbildung gleichheitsgerechter Verteilungsmaßstäbe durch den Gesetzgeber und deren gleichmäßige Verwirklichung durch die Verwaltung.[31] Dieser Zusammenhang ist so bedeutsam, dass ihn § 3 Abs. 1 AO sogar zum Begriffselement der Steuer macht, wenn dort als Steuer nur eine solche Abgabe definiert wird, die „allen auferlegt" wird, „bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Geht man davon aus, dass die Norm den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff zutreffend wiedergibt,[32] könnte man also

21 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 155 ff., 171 ff. Die strukturelle Parallelität der Fragestellungen – es handelt sich um unterschiedliche Mittel, die auf dieselben Ursachen reagieren und dasselbe zu erreichen suchen – hebt *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (269), hervor.

22 Näher zur Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe *K. Schleicher*, DStJG 31 (2008), S. 59 ff.

23 Der Präsident des Bundesrechnungshofs, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 34 ff., 140 ff. (Zitate: S. 140, 145).

24 Insb. *Seer* hat sich frühzeitig bereits für eine Kombination aus einer Selbstveranlagung mit entsprechenden Risikomanagementsystemen ausgesprochen, vgl. *Seer*, StuW 2003, 40 ff.; *E. Huber*/*Seer*, StuW 2007, 355 ff.; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (16 ff.). Als angesichts der Realitäten des Steuervollzugs unvermeidlichen Ausweg ordnet das Risikomanagement ein *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (12 ff.); *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (272): „letztlich alternativlos". Ferner bereits *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 196 (März 2010). Aus der Vollzugspraxis *Nagel*/*Waza*, DStZ 2008, 321 ff.; *E. Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 ff.; *E. Schmidt*/*M. Schmitt* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 529 (539 f.).

25 Der Präsident des Bundesrechnungshofs, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 164 ff.

26 Für den Bereich der Arbeitnehmerveranlagung Bundesrechnungshof, Bericht über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 5, 21.

27 In diesem Sinn etwa *Trossen*, FR 2015, 1021 (1022); *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836). Im Vorfeld ist die Notwendigkeit einer gesetzlichen Verankerung des Risikomanagements allerdings durchaus differenziert beurteilt worden, vgl. *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (14).

28 Zu dieser Praxis etwa der Präsident des Bundesrechnungshofs, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 43 ff.

29 *Ossenbühl* in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rz. 4 ff.

30 Diesen Zusammenhang hat in der Rspr. des BVerfG insb. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.), explizit gemacht.

31 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

32 Das BVerfG spricht in st. Rspr. von einer „Anknüpfung" des Grundgesetzes an den einfachrechtlichen Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO, vgl. zuletzt erneut BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a. Rz. 53 m.w.N.

sagen, dass eine Steuer, die nicht gleichmäßig vollzogen wird, ihre Eigenschaft als Steuer verliert und damit auch ihre finanzverfassungsrechtliche Legitimation einbüßt.

Das verfassungsrechtliche Leitbild ist also die Nachprüfung des Steuerfalls. Es gilt, um eine von *Josef Isensee* geprägte Formulierung aufzugreifen, das Prinzip der „Egalität durch Legalität".[33] Der Amtsermittlungsgrundsatz ist insofern verfassungsrechtlich fundiert.[34] Das bedeutet allerdings nicht, dass der Finanzbeamte Angaben des Steuerpflichtigen nicht mehr trauen dürfte und alles bis ins Letzte ausermitteln muss. Selbstverständlich gilt in Bezug auf etwaige Ermittlungsmaßnahmen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und sind deshalb Nachprüfungen nur angezeigt, wo Zweifel auftreten. Eine derartige Interpretation des Amtsermittlungsgrundsatzes, wie sie schon immer vorgenommen wurde,[35] begegnet von vornherein keinen Bedenken.[36] Nachprüfungen sind aber grundsätzlich dort geboten, wo es nicht lediglich um die Erklärung von Tatsachen, sondern um die Nachprüfung normativer Bewertungen geht. Die Richtigkeit rechtlicher Schlussfolgerungen kann zumindest bei Steuererklärungen, die von einem Laien abgegeben werden, keinesfalls unterstellt werden.[37] Das bedeutet: Das verfassungsrechtliche Leitbild der Nachprüfung des Steuerfalls verlangt grundsätzlich zumindest die Prüfung der rechtlichen Schlüssigkeit der Erklärung.[38] Diese ist aber bei einer nur noch teilweisen Prüfung durch die Amtswalter nicht mehr gewährleistet, ohne dass diese Lücke durch eine computerisierte Vorprüfung je vollständig geschlossen werden könnte.

Vor diesem Hintergrund ist die Nichtprüfung von Steuerfällen, auch wenn sie in der Praxis massenweise erfolgen mag, verfassungsrechtlich immer der besonders begründungsbedürftige Ausnahmefall. Eine pauschale Absegnung des Risikomanagements kommt deshalb nicht in Betracht. Auch aus einer rein praktischen Perspektive besteht dazu kein Anlass. Soweit die Funktionsfähigkeit von Risikomanagementsystemen bislang untersucht wurde, ist der Befund durchaus ernüchternd. Jedenfalls ist der Bundesrechnungshof im Jahr 2012 bei einer stichprobenartigen Untersuchung zu dem Ergebnis gekommen, dass die eingesetzten Systeme den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze sogar noch stärker beeinträchtigten als die früheren „Durchwinkwochen". Der Hauptgrund hierfür liegt gerade darin, dass maschinelle Risikofiltersysteme rechtliche Schlüssigkeitsprüfungen nicht leisten können. Alternative Auswahlkriterien, etwa die Festlegung zahlenmäßiger Aufgriffsgrenzen, wirken deshalb praktisch wie eine Art präterlegale Freigrenze. Will man das Entstehen ganzer prüffreier Räume vermeiden, muss eine solche Auswahl mit einer hinreichend großen Zufallsauswahl kombiniert werden. Eine Quote von 2 % zufälliger Aussteuerungen ist, wie der Bundesrechnungshof festgestellt hat, bedeutend zu gering.[39]

2. Beschränkungen der Prüfungsintensität als notwendige Konzession an begrenzte Ressourcen der Finanzverwaltung

Dieser Befund ist ernst zu nehmen. Er zeigt, dass die Einführung von Risikomanagementsystemen rechtsstaatlich prekär ist. Sucht man nach verfassungsrechtlichen Gegengründen, die geeignet wären, das Leitbild der Nachprüfung zu relativieren und das Konzept eines Risikomanagements verfassungsrechtlich abzustützen, wird die Argumentationsbasis eher schmal. Ein materielles Gerechtigkeitsprinzip, das geeignet wäre, die Nichtprüfung von Steuererklärungen zu rechtfertigen, ist nicht in Sicht. Aus diesem Grund kann die verfassungsrechtliche Ausgangslage auch nicht als eine Prinzipienkollision modelliert werden, die nach den Grundsätzen einer praktischen Konkordanz aufzulösen wäre.[40] Das zu maximierende Prinzip, die gleichmäßige Verwirklichung der Steuergesetze, steht von vornherein fest. Deshalb ist es auch eher missverständlich, in Bezug auf die Anforderungen an die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Steuervollzugs lediglich von einem „Untermaßverbot" zu sprechen.[41] Der zutreffende Kern dieser Wendung liegt im hier interessierenden Zusammenhang darin, dass es in der Tat darum geht, dass Gesetzgeber und Verwaltung eine Gewährleistungsverantwortung für die Sicherung eines gleichmäßigen Steuervollzugs trifft.[42] Insofern mag eine Parallele zur grundrechtsdogmatischen Kategorie des Untermaßverbots zu ziehen sein. Es handelt sich aber nicht um eine Art Mindestgewährleistungsgarantie, sondern um einen Maximierungsauftrag. Es gilt nicht, ein Minimum an Vollzugsgerechtigkeit herzustellen, sondern ein Maximum an Vollzugsgerechtigkeit anzustreben. Insofern gibt der Begriff „Untermaßverbot" durchaus Anlass zu Missverständnissen.

Aus einer verfassungsrechtlichen Sicht kann es lediglich darum gehen, die unvermeidlichen Realitäten des Steuervollzugs anzu-

33 Vgl. *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 134: „Egalität verwirklicht sich durch Legalität". Diese Annahme mag zunächst unterkomplex erscheinen (so die Kritik von *Seer*, StuW 2015, 315 [318]: „schlichter Zusammenhang"), ist als Ausgangspunkt m.E. aber gleichwohl zutreffend. Ob und inwieweit es Relativierungen bedarf, ist eine Frage der – in einem zweiten Schritt – vorzunehmenden Güterabwägung.

34 S. dazu aus grundsätzlicher Sicht auch *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 51 ff.

35 Z.B. BFH v. 7.7.2004 – XI R 10/03, BStBl. II 2004, 911 (912 f.).

36 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob*/*Vieten*; *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierung bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 290 ff.; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, S. 186 ff.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 146 (März 2010). Differenzierend aber *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 336 ff., der mit Recht auf die Notwendigkeit einer Vertrauensgrundlage hinweist, so dass die „Annahme der Vollständigkeit und Richtigkeit" von Erklärungen als Pauschalannahme nicht überzeuge.

37 Nach Auffassung von *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1452, 1479 f., sind Steuerlaien i.d.R. „gar nicht in der Lage", richtige Steuererklärungen abzugeben.

38 Für diese Forderung aus einer rechtsdogmatischen Sicht auch *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 339 f., und aus praktischer Perspektive der Bundesrechnungshof, Bericht über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 27 ff.

39 Bundesrechnungshof, Bericht über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 27 ff.

40 In diese Richtung deutet aber der Ansatz von *Seer*, nach dessen Auffassung der Steuervollzug „in einem verfassungsrechtlichen Dreieck zwischen gesetz-, gleichmäßiger und freiheitsschonender Besteuerung" verläuft, wobei diese Rechtsgüter so zu einem Ausgleich zu bringen seien, dass jedes zur „höchstmöglichen Verwirklichung" gelange. Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 295 ff.; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (13 ff.); *Seer*, StuW 2015, 315 (318); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO Rz. 26 (Jan. 2017).

41 Für die Verwendung dieses Begriffs im vorliegenden Zusammenhang *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 299; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (14); *Seer*, StuW 2015, 315 (319); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO Rz. 27 (Jan. 2017); *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (265); *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (118).

42 *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (264), spricht von einem „strukturellen Vollzugssicherungsauftrag".

erkennen. Das BVerfG geht in seiner Rspr. zum sog. strukturellen Vollzugsdefizit ausdrücklich davon aus, dass das Veranlagungsverfahren so ausgestaltet werden darf, dass es „als Massenverfahren durch sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen praktikabel" bleibt. Insbesondere darf der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens die „Grenzen der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel" berücksichtigen.[43] Der tragende Grund ist das parlamentarische Budgetrecht (Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG).[44] Die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs ist zwar ein verfassungsrechtliches Anliegen. Dieses Anliegen konkurriert aber mit einer Vielzahl anderer Anliegen, zu deren Verwirklichung ebenfalls Mittel eingesetzt werden können. Der Gesetzgeber muss die Finanzverwaltung zwar mit angemessenen Ressourcen ausstatten, verfügt insofern aber über einen durchaus weiten Gestaltungsspielraum. Das Grundgesetz verlangt nicht eine solche Ausstattung, die in allen Fällen zumindest eine Schlüssigkeitsprüfung ermöglicht. Ein solches Ziel könnte im Massengeschäft periodischer Veranlagung allenfalls eine Utopie bezeichnen.[45] Es kann deshalb nicht als Anforderung geltenden Verfassungsrechts ausgewiesen werden. Wohl aber verlangt das Grundgesetz, dass etwaige Defizite durch verfahrensrechtliche und ggf. andere gesetzliche Vorkehrungen so gut als möglich aufgefangen werden. Insofern handelt es sich um ein Optimierungsproblem: Es gilt, knappe Ressourcen bestmöglich zur Verwirklichung eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs einzusetzen.[46]

3. Regelungsverantwortung des Gesetzgebers

Angesichts der erheblichen Grundrechtsrelevanz, die eine systematische Rücknahme der Kontrollintensität durch den Einsatz von Risikomanagementsystemen hat, trifft den Gesetzgeber eine besondere Verantwortung dafür, den Einsatz solcher Systeme normativ einzuhegen und die Rahmenbedingungen dafür zu setzen, dass ein solches System operabel und kontrollierbar bleibt. Diese Verantwortung umfasst verschiedene Facetten.

a) Verantwortung für die Schaffung eines EDV-geeigneten Steuerrechts

Computergesteuertes Risikomanagement funktioniert umso besser, je einfacher und klarer das Steuerrecht ist. Überbordende Komplexität erschwert die Umsetzung in Programmstrukturen und erhöht die Fehleranfälligkeit von Steuererklärungen. Ein Rückzug auf normative Großformeln wäre allerdings ebenso ungeeignet, denn ein „EDV-gerechtes" Recht muss notwendigerweise schematisieren. Der verstärkte Rückgriff auf Typisierungen und Pauschalierungen könnte hier ein gangbarer Weg sein. Jedenfalls setzt die Einführung von Risikomanagementsystemen ein automatisierungsgeeignetes Recht voraus.[47] Es gilt, einem Auseinanderklaffen von materiellem Recht und (notwendigerweise schematisierendem und vereinfachendem) „EDV-Recht"[48] möglichst entgegenzuwirken. Es ist deshalb erforderlich, dass der Gesetzgeber dem Regelungsziel einfacher und rechtsklarer Steuerrechtsnormen ein höheres Gewicht beimisst als bisher. Die Erfahrungen in diesem Bereich sind allerdings nicht ermutigend. Auch dürfte kaum ein justiziabler Zusammenhang zwischen der Komplexität von Steuerrechtsnormen und der generellen Akzeptabilität von Risikomanagementsystemen herzustellen sein. Ob und in welcher Ausgestaltung und Komplexität der Gesetzgeber Steuerrechtsnormen erlässt, ist eine Frage der politischen Gestaltung. Nur die gänzlich unverständliche und nicht mehr vollziehbare Norm ist verfassungswidrig.[49] Die Forderung nach größerer Einfachheit und Klarheit ist also zwar verfassungsrechtlich unterlegt, muss letztlich aber eine nur rechtspolitische Forderung bleiben.

b) Präzise Fassung der funktionsrelevanten Rahmenbedingungen

Die für die Ausgestaltung des Systems maßgeblichen Kriterien sollten möglichst präzise gefasst werden. Zwar liegt es auf der Hand, dass der Gesetzgeber die einzelnen Auswahlkriterien nicht selbst definieren und festlegen kann. Dem steht zum einen der Umstand entgegen, dass die konkrete Funktionsweise des Risikomanagementsystems notwendig geheim bleiben muss, damit die Drohung einer jederzeitigen Kontrolle aufrechterhalten bleibt. Zum anderen müssen die Selektionskriterien flexibel bleiben, damit das Risikomanagementsystem nicht ausrechenbar wird und an geänderte oder neu erkannte Prüfungsbedarfe angepasst werden kann.[50] Die Prinzipien, die die Ausbildung der konkreten Selektionskriterien anleiten, sollten aber so vollständig und klar wie möglich gefasst werden.

Präzisiert werden sollte insbesondere der Bedeutungsgehalt des Auswahlkriteriums einer „Wirtschaftlichkeit der Nachprüfung", das – wie gesehen – zu erheblichen und nicht verfassungskonformen Missverständnissen Anlass geben kann. Der Gesetzgeber sollte außerdem klarstellen, ob bzw. inwieweit Umstände, die in der Person des Steuerpflichtigen liegen – Stichwort: „Steuer-Vita" bzw. „Compliance-Faktor" – ein Aufgriffskriterium sind.[51] Auch sollte geregelt werden, ob bzw. inwieweit sich die Heranziehung eines Steuerberaters auf den Risikostatus auswirkt.[52] Eines der Hauptprobleme steuerlicher

43 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

44 In diesem Sinn auch bereits *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 171 f.

45 Für die Kennzeichnung einer „vollständigen Ermittlung aller besteuerungsrelevanten Sachverhalte" als „Utopie" auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 228. In gleichem Sinn *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 190, 194, 196 (März 2010), sowie bereits *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 155: Es „muss davon ausgegangen werden, dass die Kapazität der Finanzverwaltung nicht ausreicht, um ihrem gesetzlichen Leistungsauftrag auf ganzer Linie zu genügen".

46 Ebenso *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 196 (März 2010): „bestmögliche Verwirklichung". S. auch bereits *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 172: „wirksamste Aktivierung der vorhandenen Kapazität […] bei größtmöglicher Nähe zum Gesetz".

47 Diesen Zusammenhang hebt insb. auch der Bundesrechnungshof, Bericht über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 36, hervor.

48 Illustrativ zu einem solchen Auseinanderfallen *Ahrens*, NJW 2017, 537 (540).

49 *Towfigh*, Der Staat 48 (2009), S. 29 (61 ff., 66).

50 *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (14).

51 Ebenso *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (119).

52 *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836 f.), geht insofern sogar von einem potentiellen Eingriff in die Berufsfreiheit des Steuerberaters (Art. 12 Abs. 1 GG) aus, der in der Zuweisung eines individuellen Risikofaktors an den Berufsträger je nach Grad der Kooperation liegen könne.

Laienerklärungen liegt in mangelnder Rechtskenntnis, die nicht vorausgesetzt werden kann. Diesem Problem kann zumindest teilweise beigekommen werden, wenn die Heranziehung steuerlichen Sachverstandes als risikomindernd gewertet wird. Konsequenterweise sollte der Gesetzgeber dann aber, wenn er letztlich, wenn auch nur mittelbar, die steuerberatenden Berufe in den Dienst seines Vollzugskonzepts stellt, insbesondere den Abzug der Steuerberatungskosten bei der Einkommensteuer wieder zulassen.[53]

c) Evaluation durch eine unabhängige Instanz

Angesichts der offenkundigen Grundrechtsrelevanz erscheint außerdem eine regelmäßige Evaluation durch eine unabhängige Instanz mit entsprechender Publizität notwendig.[54] Nur so können überhaupt mittelfristig Daten gesammelt werden, an die sich ggf. Aussagen über die rechtliche Validität von Risikomanagement knüpfen lassen. Zwar hat das BVerfG ausdrücklich klargestellt, dass es zur Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits nicht notwendig empirischer Informationen über die Vollzugsrealität bedarf, sondern eine solche Feststellung zumindest ergänzend auch auf „Analysen des Verfahrensrechts" gestützt werden kann.[55] Das dürfte für das Risikomanagement so allerdings kaum funktionieren, denn generelle strukturelle Vollzugsdefizite sind diesem Konzept, wenn es richtig angewandt wird, nicht zu attestieren. Hinzu kommt, dass Risikomanagementsysteme einen beträchtlichen Komplexitätsgrad erreichen können, so dass ihre genaue Wirkweise und Effektivität ohne praktisch fundierte Kenntnisse kaum abzuschätzen sein dürfte.[56] Umso bedeutsamer ist es, Evaluationen durch eine unabhängige Instanz zu institutionalisieren.

III. Auswirkungen auf den finanzgerichtlichen Rechtsschutz

Daraus ergibt sich zwangsläufig die Frage, welche Rolle die Gerichte in diesem Zusammenhang spielen können.

1. Keine Veränderung der rechtlichen Grundlagen des Rechtsschutzes

Festzuhalten ist zunächst, dass die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens auf die rechtlichen Grundlagen des Rechtsschutzes keine Auswirkungen hat. Sowohl das Einspruchsverfahren als auch das Klageverfahren bleiben unverändert. Insbesondere bleibt es für das finanzgerichtliche Verfahren bei der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Angesichts der Garantie eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) wäre dieser auch nicht abdingbar. Ein „Risikomanagement" im finanzgerichtlichen Verfahren ist schlechthin undenkbar. Insbesondere kann sich die Finanzbehörde im Prozess nicht darauf berufen, dass sie den Steuerfall, bedingt durch ein Risikomanagementsystem, nicht oder nur teilweise geprüft hat. Das Risikomanagement begrenzt also nicht die gerichtliche Prüfungskompetenz.[57] Es kommt damit zu einem Auseinanderfallen der Handlungs- und Prüfungsmaßstäbe.[58] Während die Finanzbehörde unter Geltung des „neuen" Systems risikoorientiert vorgehen darf, bleibt der gerichtliche Prüfungsmaßstab die Vollprüfung.

Defizite im Vollzug lassen sich dadurch allerdings kaum auffangen.[59] Derjenige, dessen Erklärung ungeprüft „durchgewinkt" wird, wird sich dadurch nicht beschwert sehen und deshalb auch nicht den Weg zu den FG suchen. Zur Aufdeckung von Fehlern durch die Gerichte im gänzlich ungeprüften Bereich kommt es also von vornherein nicht. Allenfalls wenn der Steuerpflichtige Anfechtungsklage gegen einen nur teilweise geprüften Bescheid erhebt, kann es zu einer Aufhellung ungeprüfter Bereiche im gerichtlichen Verfahren kommen. Das setzt aber voraus, dass die Erklärung ausgesteuert wurde und der Steuerpflichtige nicht antragsgemäß veranlagt wurde. Nur in diesen Fällen ist überhaupt denkbar, dass es zu einer Nachprüfung bislang ungeprüfter Bereiche kommt.

Legt der Steuerpflichtige Einspruch ein, sieht § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zwar die uneingeschränkte Nachprüfung des ganzen Bescheides vor. Eine Aufhellung ungeprüfter Bereiche ist davon aber gleichwohl selbst im konkreten Steuerfall nicht zu erwarten, wenn es bei der bisherigen Praxis bleibt, die Nachprüfung i.d.R. auf die konkret erhobenen Rügen zu beschränken.[60] Für das finanzgerichtliche Verfahren sieht § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO dagegen ohnehin eine Bindung an das Klagebegehren vor, d.h. es gilt ein Verbot der reformatio in peius.[61] Im gerichtlichen Verfahren kommt eine Abänderung zu Lasten des Klägers aufgrund einer Nachprüfung ungeprüfter Bereiche daher nicht in Betracht (sofern es nicht lediglich um eine gegenläufige Saldierung geht, die sich innerhalb des Klagebegehrens hält). Zu einer Kompensation etwaiger Vollzugsdefizite kommt es im Rechtsschutzverfahren daher allenfalls in vernachlässigbaren Randbereichen. Aufgrund seiner subjektiv-rechtlichen Ausrichtung eignet sich das Rechtsschutzverfahren dagegen nicht, etwaige Mängel im Steuervollzug strukturell auszugleichen.

53 Angesichts der Bedeutung der steuerberatenden Berufe für den Steuervollzug wird teils sogar die Möglichkeit eines Abzugs von der Steuerschuld gefordert, vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1448 ff., 1452; *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. I, 2009, S. 1 (20 f.), und insb. im Zusammenhang mit dem Risikomanagementkonzept *Seer*, StuW 2003, 40 (55 f.).

54 Für diesen Vorschlag s. auch *Marx*, Ubg 2016, 358 (363). Für eine Absicherung der Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht durch eine „neu zu schaffende externe, verfahrensbegleitende Kontrollinstanz" aus grundsätzlicher Perspektive auch bereits *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 557 ff.

55 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

56 Das dürfte erst recht gelten, wenn es sich um eine Art von „selbstlernendem" System handeln würde, das die Algorithmen mithilfe „künstlicher Intelligenz" automatisch anpasst; vgl. zu dieser Variante *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (119 f.); *M. Maier*, JZ 2017, 614 (615 f.).

57 So auch *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (273); *Trossen*, FR 2015, 1021 (1022).

58 Für diese Beobachtung im Zusammenhang mit dem typisierenden Gesetzesvollzug durch die Verwaltung s. auch bereits *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 183, der insofern von einer „Relativität der Rechtmäßigkeit" spricht.

59 S. auch bereits *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 185, mit der Feststellung, dass „die kalkulierten Schwächen des [im Fall des typisierenden Gesetzesvollzugs] summarischen Steuerverfahrens" durch die „Garantie des gerichtlichen Regelverfahrens nicht aufgewogen" werden können.

60 Zu dieser Praxis s. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 367 AO Rz. 19 (Mai 2015).

61 Z.B. BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BStBl. II 2010, 1079 (1082) m.w.N.; *Lange* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 96 FGO Rz. 196 (Juli 2013).

2. Faktische Verschiebungen im Gefüge der Teilgewalten

Weil sich zur Ergreifung von Rechtsbehelfen nur diejenigen Steuerpflichtigen aufgefordert sehen können, deren Fall zur Prüfung ausgesteuert worden ist und die infolgedessen nicht erklärungsgemäß veranlagt worden sind, wirken die Auswahlkriterien des Systems auch bestimmend für den „Fallpool", aus dem sich potentielle Gerichtsverfahren überhaupt speisen können.[62] Es ist bereits beobachtet worden, dass sich die Struktur gerichtlicher Verfahren dadurch faktisch ändert: Die Fallzahlen sind insgesamt rückläufig. Kleinere Fälle aus bestimmten Bereichen gelangen weniger oder kaum noch an die Gerichte.[63]

Aus der Sicht eines gewaltengegliederten Staates ist das kein wünschenswerter Zustand. Es gehört zu den verfassungsrechtlichen Aufgaben von Rechtsprechung, zumal des BFH, zur Aus- und Fortbildung des Rechts in allen Bereichen des Steuerrechts beizutragen.[64] Diese Funktion wird durch Risikomanagement indirekt geschwächt. Es drohen, je nach Definition der Kriterien, ganze Bereiche des Steuerrechts judiziell unterbelichtet zu werden. Dieser Befund ist einerseits durchaus gewichtig. Er lässt sich aber andererseits nicht in verfassungsrechtlich durchgreifende Einwände gegen den Einsatz von Risikomanagementsystemen ummünzen. Es handelt sich vielmehr um eine Facette, die geeignet ist, das Erfordernis einer möglichst umfassenden Fallauswahl unter Vermeidung „blinder Flecken" aus einer weiteren Perspektive auszuleuchten.

3. Strukturelle Vollzugskontrolle als Aufgabe der FG?

Eine andere Frage ist schließlich, ob eine Art mehr oder minder laufende Überwachung der Systeme zu einer neuen Aufgabe der FG werden könnte.

a) Mögliche Rügepotentiale im finanzgerichtlichen Verfahren

Hierzu bedürfte es allerdings eines entsprechenden prozessualen Hebels. In einem an der Durchsetzung subjektiver Rechte ausgerichteten Rechtsschutzsystem wie der Finanzgerichtsordnung muss der Kläger eigene Rechte geltend machen (§ 40 Abs. 2 FGO). Nur insoweit besteht eine gerichtliche Prüfungskompetenz.

Unzweifelhaft folgt aus Art. 2 Abs. 1 GG ein Recht des Steuerpflichtigen, nur mit der gesetzlich geschuldeten Steuer belastet zu werden. Ob dieses Recht verletzt ist, hängt davon ab, ob der Steuerbescheid rechtmäßig ist. Das wird das Gericht in jedem Fall prüfen. Auf die Funktionsfähigkeit von Risikomanagement kommt es in diesem Zusammenhang allerdings erst einmal nicht an. Der Einzelne hat nur einen Anspruch auf Abwehr eines rechtswidrigen Verwaltungshandelns. Er hat aber keinen Anspruch darauf, dass sein Fall von der Verwaltung nicht geprüft wird. Die Aussteuerung als solche begründet deshalb keine Beschwer. Im Übrigen gilt der Satz, dass der Gleichheitssatz keinen Anspruch auf „Gleichheit im Unrecht" verleiht.[65] D.h. der einzelne Steuerpflichtige, dessen Fall geprüft wurde, kann nicht verlangen, dass sein Fall ebenfalls nicht geprüft wird und deshalb die Steuer erklärungsgemäß, aber materiell unrichtig festgesetzt wird. Ein gleichheitsrechtlicher Anspruch darauf, dass „bestimmte Versäumnisse der Verwaltung" wie die Nichtfestsetzung einer an sich geschuldeten Steuer in anderen Fällen allen Betroffenen in gleicher Weise zugutekommen müsste, besteht nicht.[66]

Es stellt sich allein die Frage, ob sich der Einzelne darauf berufen kann, dass andere Fälle nicht ausgesteuert und deshalb ungeprüft „durchgewinkt" worden sind mit der Folge, dass in einigen dieser Fälle mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine zu niedrige Steuer festgesetzt worden ist. Das wäre allerdings nur der Fall, wenn (1.) dem einzelnen Steuerpflichtigen ein Anspruch auf gleichmäßigen Gesetzesvollzug zuzubilligen wäre und (2.) die Erfüllung dieses Anspruchs Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit des individuellen Steuerbescheides ist. Der Anspruchsinhalt wäre allerdings noch zu präzisieren: Da subjektive Rechte nicht weiter reichen können als die objektiven Rechtspflichten, auf deren Durchsetzung sie sich beziehen, muss ein allgemeiner Gesetzesvollzugsanspruch von vornherein ausscheiden. Denn nach der verfassungsrechtlichen Ausgangslage ist die Finanzverwaltung im Zusammenwirken mit dem Gesetzgeber von vornherein nicht verpflichtet, die gleichmäßige Verwirklichung steuerrechtlicher Rechtsnormen im Sinne einer Vollprüfung aller Erklärungen zu gewährleisten. Gewährleistet werden muss die Vollzugsgleichheit nur in bestmöglicher Form (Optimierungsauftrag). Nur darauf könnte sich ein möglicher Anspruch des Steuerpflichtigen richten. D.h. gerügt werden könnte von vornherein nur ein prinzipieller rechtsstaatlicher bzw. gleichheitsrechtlicher Mangel des Risikomanagementsystems.

b) Faktische Problematik: Mangelnde Publizität des Systems

Die Möglichkeit einer solchen Rüge sieht sich allerdings mehreren Einwänden ausgesetzt. Aus einer praktischen Sicht stellt sich, selbst wenn man eine solche Rüge rechtlich zulässt, die Frage nach der Substantiierungslast. Welche Darlegungslasten sollten einem Steuerpflichtigen auferlegt werden, der die Rechtmäßigkeit des an ihn gerichteten Steuerbescheides mit dem Argument angreift, der Steuervollzug sei gleichheitsrechtlich defizitär? Die Akzeptabilität von Risikomanagementsystemen hängt von der konkreten Ausgestaltung der Aussteuerungskriterien und empirischen Erkenntnissen über die praktische Wirkweise des Systems ab. Letztere lassen sich möglicherweise über die Zeit gewinnen, wenn, wie vorgeschlagen, eine regelmäßige Prüfung durch eine unabhängige Instanz mit entsprechender Publizität institutionalisiert würde. Die konkreten Funktionsmechanismen der Risikomanagementsysteme sind jedoch geheim. Das ist auch grundsätzlich gerechtfertigt, denn

62 *Drüen* in Brandt (Hrsg.), 8. u. 9. Finanzgerichtstag 2011/12, 2013, S. 253 (273).

63 *Trossen*, FR 2015, 1021 (1022).

64 Zur Rechtsfortbildung als Aufgabe insb. der obersten Bundesgerichte vgl. BVerfG v. 11.7.2012 – 1 BvR 3142/07 u.a., BVerfGE 132, 99 (127).

65 BVerfG v. 17.1.1979 – 1 BvL 25/77, BVerfGE 50, 142 (166); *Jarass* in Jarass/Pieroth, GG, 15. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 46; *Nußberger* in Sachs (Hrsg.), GG, 8. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 51; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, S. 284 ff.

66 So mit Recht BFH v. 20.6.1989 – VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836 (840) = FR 1989, 485.

die Geheimheit ist eine wesentliche Funktionsbedingung und steht insofern im Dienst des übergeordneten Ziels der Gewährleistung eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs.

Der Gesetzgeber hat den Konflikt gesehen und versucht, mit der Ausdehnung des sog. In-camera-Verfahrens (§ 86 Abs. 3 FGO) auf die Kriterien und Strukturentscheidungen des Risikomanagementsystems einen Ausgleich zwischen den Geheimhaltungsinteressen einerseits und den durch Art. 19 Abs. 4 GG fundierten Rechtsschutzinteressen andererseits zu finden.[67] Ob darin eine praktisch wirksame Lösung zu sehen ist, ist allerdings zweifelhaft. Eine Offenlegung der Auswahlparameter kommt nur in Betracht, wenn durch die Offenlegung „die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung" nicht „gefährdet werden könnte" (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO). Darüber hat der BFH „in camera" in einem Zwischenverfahren zu befinden. Die gesetzliche Hürde für die Offenlegung ist allerdings sehr hoch: Von einer mindestens potentiellen Beeinträchtigung kann schon bei der Offenlegung einzelner Aussteuerungskriterien ausgegangen werden, soweit dadurch die Möglichkeit eines infolge des Bekanntwerdens „angepassten" Erklärungsverhaltens anderer Steuerpflichtiger nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Darauf kommt es letztlich aber nicht an. Selbst wenn die Offenlegung eines einzelnen, im individuellen Fall ausschlaggebenden Kriteriums wie etwa einer wertmäßig bezifferbaren Aufgriffsgrenze erreicht werden könnte, wäre damit in Bezug auf die Möglichkeit einer Substantiierung kaum etwas gewonnen. Eine Aussage über die generelle Akzeptabilität von Risikomanagement wäre aus der Kenntnis eines einzelnen Systemkriteriums kaum zu gewinnen. Hierzu bedürfte es schon der Kenntnis der Wirkweise des Gesamtsystems. Durch dessen Offenlegung wäre allerdings die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung offensichtlich gefährdet. Sie kann deshalb nicht verlangt werden.

Eine mögliche Konsequenz könnte darin bestehen, dem Kläger mit Rücksicht auf die Garantie effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) ein weniger an Substantiierungslast abzuverlangen bis hin zu der Möglichkeit, eine generelle, nicht weiter zu begründende Rüge eines defizitären Steuervollzugs zuzulassen. Das liefe zumindest im praktischen Ergebnis allerdings auf eine dem Prozessrecht fremde Popularklage hinaus. Jeder Steuerpflichtige könnte den objektiven Belang einer ordnungsgemäßen Ausgestaltung des Steuervollzugs ohne weitergehende Begründung zur gerichtlichen Nachprüfung stellen. Abgesehen davon, dass die Folge eine strukturelle Überforderung der FG wäre, wenn von dieser Möglichkeit massenhaft Gebrauch gemacht würde, ergäbe sich auch hier allerdings die Schwierigkeit, dass die FG selbst die aufgeworfene Rechtsfrage gar nicht beantworten könnten, weil die Geheimhaltung auch ihnen gegenüber gilt (§ 86 Abs. 2 FGO). Das ist auch für den BFH der Fall. Das In-camera-Verfahren dient nur der Prüfung, ob die Geheimhaltung gerechtfertigt ist (vgl. § 86 Abs. 3 FGO), nicht aber der Prüfung etwaiger struktureller Mängel im Besteuerungsverfahren. Es bleibt also dabei: Das System entzieht sich schon wegen dessen Geheimheit einer näheren Überprüfung durch die Gerichte.

c) Rechtliche Problematik: Kein allgemeiner Gesetzesvollziehungsanspruch

Zu einer Problematik wird dies mit Rücksicht auf die Garantie eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) allerdings nur, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen überhaupt ein individueller Anspruch auf die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Steuervollzugs zukommt. Das ist trotz der hohen rechtsstaatlichen und grundrechtlichen Bedeutung der Fragestellung zu verneinen. Es gibt keinen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch.[68] Der Satz, dass die Auferlegung der Steuer ihre Rechtfertigung aus der rechtlichen und tatsächlichen Gleichmäßigkeit der Lastenzuteilung gewinnt,[69] ist für sich genommen richtig. Er ist aber ein Rechtssatz objektiven Rechts, der sich nicht unmittelbar in eine entsprechende Rechtsposition des einzelnen Steuerpflichtigen ummünzen lässt. Ineffizienzen und rechtsstaatliche Defizite im System mögen objektiv verfassungswidrig sein. Eine Verletzung des Klägers in seinen Rechten folgt daraus aber noch nicht, weil nicht eine individualisierbare Rechtsposition betroffen ist. Der Einzelne hat nur das Recht, individuell rechtswidrige Steuerbescheide abzuwehren. Er hat aber keinen allgemeinen Anspruch auf Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs, weil das eine Frage ist, die die Rechtmäßigkeit der einzelnen Steuerfestsetzung grundsätzlich nicht berührt. Nichts anderes besagt der Satz, dass es keinen Anspruch auf Gleichheit im Unrecht gibt. Wenn der Einzelne nicht verlangen kann, rechtswidrig nicht besteuert zu werden, weil ein anderer rechtswidrig nicht besteuert wird, kann er auch die Rechtmäßigkeit des eigenen Steuerbescheides mit diesem Argument nicht in Frage stellen. Das bedeutet allerdings auch, dass eine Aktivierung der Mechanismen eines individuellen Rechtsschutzes und damit auch eine Aktivierung gerichtlicher Kontrollpotentiale zur rechtsstaatlichen Absicherung von Risikomanagement weitgehend ausscheidet.

Den Kompromiss zur Vermeidung unangemessener Extremfälle hat das BVerfG bereits vorgezeichnet. Für den Fall eines sog. strukturellen Vollzugsdefizits nimmt das Gericht an, dass dieses zur Rechtswidrigkeit der individuellen Steuerfestsetzung führt. Das BVerfG geht insofern sogar von einer materiellen Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Steuerrechtsnorm aus.[70] Das ist aber nicht zwingend. Ebenso könnte man schlicht von einem Durchschlagen auf die Rechtmäßigkeit der individuellen Steuerfestsetzung ausgehen. Die Rechtsprechung

67 Zum In-camera-Verfahren als (grundsätzlich) verfassungsmäßigem Ausgleich von Geheimhaltungsinteressen einerseits und Rechtsschutzinteressen andererseits BVerfG v. 27.10.1999 – 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106 (124 ff.).

68 So auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 255 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 48 (Okt. 2014); *R. Braun* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 245 ff. (Nov. 2016); *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, S. 303 f.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 555 ff. Tendenziell a.A. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1547 ff.: Setzten die Finanzbehörden den Anspruch auf Zahlung der Steuer gegenüber einem anderen nicht durch, „sollte" jeder Steuerpflichtige das Recht haben, die Gerichte anzurufen, um den Anspruch gegenüber diesem durchzusetzen.

69 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.) = FR 1991, 375 m. Anm. Felix.

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

des BVerfG kann jedenfalls, was die hier in Rede stehende Konstellation angeht, auf die Frage der Konturierung individueller Klagerechte hinsichtlich der Ausgestaltung des Steuervollzugs im Bereich des Risikomanagements übertragen werden.[71] Sie beschreibt einen klugen Kompromiss, der zur Vermeidung grober rechtsstaatlicher Lücken unter Durchbrechung der hergebrachten Dogmatik die individuellen Klagepotentiale aktiviert, ohne aber andererseits dem Einzelnen eine Art Popularklagerecht zur Geltendmachung jedes denkbaren Defizits im Steuervollzug zuzuerkennen.

Die vom BVerfG formulierten Hürden sind allerdings recht hoch: Das Gericht spricht von einem strukturellen Vollzugsdefizit nur bei „strukturell gegenläufigen Erhebungsregeln", die dazu führen, dass der Besteuerungsanspruch „weitgehend" nicht durchgesetzt werden kann. Das Recht selbst muss „auf Ineffektivität angelegt", das Defizit also ein „normatives" sein.[72] Im Übrigen genügt es, wenn das Verwaltungsverfahren „im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren […] im Großen und Ganzen auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt ist" und insbesondere „auch unzulängliche Erklärungen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind".[73] Legt man diesen Maßstab an, führt Risikomanagement nicht bereits als solches zu einem strukturellen Vollzugsdefizit. Erst wenn durch das konkrete System ein hinreichendes Gleichmaß schon strukturell nicht mehr gewährleistet werden kann, könnte dies anders beurteilt werden. Das wäre etwa der Fall, wenn die Kriterien so gebildet werden, dass ganze Bereiche mehr oder weniger dauerhaft kontrollfrei bleiben oder das Maß der Kontrollen insgesamt ein hinreichendes Volumen unterschreitet. Ist die Kontrolldichte dagegen insgesamt hinreichend, die Zufallsauswahl hinreichend groß, ist außerdem eine regelmäßige Evaluation durch eine unabhängige Instanz vorgesehen und wird das System beständig fortentwickelt, sind strukturelle Vollzugsdefizite nicht zu befürchten.

IV. Ausblick

Bei dieser Ausgangslage ist es unwahrscheinlich, dass die FG im System des Risikomanagements eine dauerhafte Kontrollfunktion übernehmen können. Der einzelne Steuerpflichtige wird mangels Kenntnis der Einzelheiten des Systems kaum die Möglichkeit haben, ein strukturelles Vollzugsdefizit substantiell zu begründen. Die Gerichte werden, weil ihnen die Einzelheiten ebenfalls nicht bekannt sind, hierzu nicht urteilen können. Daran ändert auch das sog. In-camera-Verfahren nichts. Selbst wenn die Kriterien des Systems zumindest gerichtsintern bekannt wären, dürfte eine genaue Prüfung und Evaluierung schwierig bis unmöglich sein, solange nicht auch empirische Kenntnisse über die Wirk- und Funktionsweise des Systems vorliegen. Für die Dauerüberwachung von Risikomanagementsystemen sind die Gerichte auch der falsche Akteur.

Angesichts dieses unbefriedigenden Befundes tritt die Regelungsverantwortung des Gesetzgebers umso deutlicher hervor. Er muss das Mögliche tun, um die rechtsstaatliche Verlustbilanz des Risikomanagements aufzuhellen. Es muss verhindert werden, dass Risikomanagement zu einem praktisch kontrollfreien Bereich der Verwaltung wird. Dieser Regelungsverantwortung ist der Gesetzgeber noch nicht in vollem Umfang gerecht geworden. Zu einer Frage für die Gerichte dürfte vor allem dieser strukturelle Zusammenhang werden. Ob ein FG den steinigen Weg der Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG gehen wird, erscheint allerdings zweifelhaft. Die Begründungslasten wären hoch, die Argumentation wäre sehr voraussetzungsvoll. Letztlich müsste argumentiert werden, dass die noch defizitäre gesetzliche Implementierung in Verbindung mit einem praktisch weitgehenden Leerlaufen von Rechtsschutz in diesem Bereich auch jenseits der Möglichkeit einer positiven Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungsrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit „an sich rechtmäßiger" Steuerfestsetzungen weckt. Die tradierten, eingeschliffenen Bahnen einer gängigen verfassungsrechtlichen Dogmatik würden damit verlassen.[74] Angesichts des Umstandes, dass Art. 100 Abs. 1 GG die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit verlangt, wäre die Hürde für eine Richtervorlage daher beträchtlich. Am Ende könnte es deshalb, wie seinerzeit im Fall der Zinsbesteuerung, am ehesten der einzelne Steuerpflichtige sein, der im Wege der Verfassungsbeschwerde die Klärung in Karlsruhe sucht.[75] Die auch objektive Funktion des Verfassungsbeschwerdeverfahrens mag für das BVerfG dann Anlass sein, in diesem grundrechtswesentlichen, indes durch individuelle Klagerechte nur unzureichend abgesicherten Bereich für größere Klarheit zu sorgen. Wünschenswert wäre jedenfalls eine auch für den Gesetzgeber verbindliche Klärung der grundsätzlichen Strukturfragen, die letztlich nur von dieser Stelle kommen kann.

71 So auch *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (117). A.A. *Heintzen*, DÖV 2015, 780 (785), mit dem Einwand, dass es, anders als in den vom BVerfG entschiedenen Konstellationen, nicht um die Verfassungsmäßigkeit einer einzelnen Steuernorm (z.B. die Besteuerung speziell von Zinseinkünften) gehe. Diesem Einwand ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Rechtsposition des Einzelnen kaum deshalb geringer ausfallen kann, weil die Breitenwirkung größer ist.

72 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

73 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

74 S. dazu aber auch *Nußberger* in Sachs (Hrsg.), GG, 8. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 51, nach deren Auffassung trotz des Satzes, dass es keinen Anspruch auf Gleichheit im Unrecht gebe, „differenzierende Lösungen auch unterhalb der Schwelle der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes" [wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits] „nicht ausgeschlossen" sind.

75 Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (254 ff.) = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*.

*Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg**

Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen

Inhaltsübersicht

I. Verfassungsrecht und gerichtliche Durchsetzung
II. Der Maßstab des Verfassungsrechts im finanzgerichtlichen Verfahren
1. Zur Reichweite der Klagebefugnis
a) Anspruch auf verfassungsgemäßen Grundrechtseingriff
b) Rüge eines strukturellen Vollzugsdefizits – Die Beobachtungs- und Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers
c) Vorgehen gegen die rechtliche Privilegierung eines Dritten – Bei Vergleichbarkeit der Situationen
d) Zwischenergebnis: Maßvolle Mobilisierung des subjektiven Rechts aus Art. 3 Abs. 1 GG zur Durchsetzung faktischer und rechtlicher Besteuerungsgleichheit
2. Zum vorläufigen Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit
a) Das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung als Versagungsgrund – Unvereinbarkeit mit Art. 19 Abs. 4 GG
b) Keine Bindung des BFH durch die Vorlage eines FG nach Art. 100 Abs. 1 GG
c) Zwischenergebnis: Strikte Ausrichtung des AdV-Verfahrens auf den Rechtsschutz
III. Rechtsschutz durch das BVerfG
1. Die Verfassungsbeschwerde – Insbesondere zu den Maßstäben im Annahmeverfahren
2. Die konkrete Normenkontrolle – Insbesondere zum Gebot der Vorlagebegründung
3. Die kaum genutzte Option der abstrakten Normenkontrolle
4. Variantenreichtum der Entscheidungswirkungen
IV. Fazit

Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz wird im Steuerrecht durch die Finanzgerichtsbarkeit im Zusammenwirken mit dem BVerfG gewährt. Vor den FG und dem BFH stehen dabei zum einen die Reichweite der verfassungsrechtlich begründeten Klagebefugnis, zum anderen der vorläufige Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung im Mittelpunkt. Im Fall des BVerfG richtet sich der Blick auf die verschiedenen Verfahrensarten und auf den Variantenreichtum der Entscheidungswirkungen in Steuersachen.

Constitutional legal protection is granted in tax law by the German Fiscal Courts and the Federal Fiscal Court in cooperation with the Federal Constitutional Court. With regard to the Fiscal Courts, the following article focuses on the reach of constitutional standing and the preliminary injunction in case of serious doubts about the constitutionality of taxation. With regard to the Federal Constitutional Court, it focuses on the various types of proceedings and on the options for decision-making in tax law matters.

I. Verfassungsrecht und gerichtliche Durchsetzung

Das Recht ist auf seine Durchsetzung angewiesen, es lebt in seiner Durchsetzung. Dies gilt gerade auch für das vergleichsweise abstrakte, dem konkreten Rechtsleben etwas entrückte Verfassungsrecht, das dem einfachen Gesetzesrecht und seinem Vollzug gleichwohl verbindliche Maßstäbe vorgibt.

Im Steuerrecht sind die Verfassungsmaßstäbe freilich erst spät in den Vordergrund getreten, dies insbesondere mit der Rechtsprechung des BVerfG in den 1990er Jahren. Die zunehmende Sensibilität des BVerfG für das Steuerverfassungsrecht hat sodann in die Finanzgerichtsbarkeit hinein ausgestrahlt, die das BVerfG seither vielfach mit Verfassungsfragen in Steuersachen befasst.

Bei alldem gilt es, das richtige Maß zu wahren; zum einen bei der inhaltlichen Prüfung des Steuerrechts anhand der Verfassungsmaßstäbe, zum anderen aber auch bei der Ausgestaltung und Anwendung des Prozessrechts, das der Durchsetzung des materiellen Rechts dient und im Folgenden im Mittelpunkt stehen soll. Zunächst wird dabei der finanzgerichtliche Rechtsschutz in Verfassungsfragen behandelt und hier auf die Reichweite der Klagebefugnis wie auch auf den vorläufigen Rechtsschutz bei Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung eingegangen (II.). In einem zweiten Schritt soll sodann der Rechtsschutz durch das BVerfG in Steuersachen beleuchtet werden, dies gegliedert nach Verfahrensarten und Entscheidungswirkungen (III.). Der Beitrag schließt mit einem zusammenfassenden Fazit (IV.).

II. Der Maßstab des Verfassungsrechts im finanzgerichtlichen Verfahren

1. Zur Reichweite der Klagebefugnis

a) Anspruch auf verfassungsgemäßen Grundrechtseingriff

Der Zugang zum finanzgerichtlichen Rechtsschutz ist wesentlich von der Reichweite der Klagebefugnis bestimmt. Diese hängt bei Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen nach § 40 Abs. 2 FGO davon ab, dass der Kläger eine subjektive Rechtsverletzung geltend macht. Weil der Bürger seit der Elfes-Entscheidung des BVerfG grundrechtlichen Anspruch darauf hat, nur durch vollumfänglich verfassungsgemäßes Staatshandeln in seiner Freiheit beschränkt zu werden[1], kann sich die Klagebefugnis zum einen daraus ergeben, dass ein Steuerbescheid

* Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M. (Cornell), ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 Seit BVerfG v. 16.1.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32.

möglicherweise auf einer fehlerhaften Anwendung des Gesetzes beruht, z.B. auf einer rechtsmethodisch unvertretbaren Subsumtion oder einer rechtsfehlerhaften Ermessensausübung. Zum anderen kann die Klagebefugnis aber auch darauf gestützt werden, dass die zugrunde liegende Steuerrechtsnorm formell oder materiell verfassungswidrig ist, beispielsweise also kompetenzlos oder verfahrensfehlerhaft erlassen wurde oder aber gegen Grundrechte verstößt. Handelt es sich dabei um ein formelles Gesetz und ist das FG von der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes überzeugt, hat es die Sache dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG vorzulegen[2].

b) Rüge eines strukturellen Vollzugsdefizits – Die Beobachtungs- und Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers

Fragen werfen in diesem Zusammenhang – und hierauf soll im Weiteren der Fokus liegen – gegenwärtig vor allem diejenigen Verfahren auf, in denen der Kläger weniger den Gesetzesbefehl und die Gesetzesanwendung bezüglich seiner eigenen Person als vielmehr die steuerliche Behandlung Dritter rügt, an erster Stelle den unterbliebenen Steuervollzug gegenüber Dritten. Dies lenkt den Blick auf das Gleichheitsgrundrecht nach Art. 3 Abs. 1 GG. Während das Gleichheitsgrundrecht den Staat objektivrechtlich verpflichtet, umfassende Rechtsanwendungsgleichheit herzustellen[3], verleiht es dem Einzelnen keinen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch. Im Rechtsschutzsystem des Individualrechtsschutzes muss sich das Interesse des Klägers vom allgemeinen öffentlichen Interesse an einem lückenlosen Gesetzesvollzug unterscheiden[4].

Seit dem Zinsurteil des BVerfG[5] gilt aber zugleich, dass dann, wenn ein Vollzugsdefizit struktureller Natur und zudem dem Gesetzgeber zuzurechnen ist, also auf legislativen Mängeln beruht, von der Gleichheitswidrigkeit der Gesetzesnorm selbst auszugehen ist, so dass auch die Besteuerung auf Grundlage dieser Norm verfassungswidrig und der besteuerte Kläger klagebefugt ist.

Die Geltung des Steuerrechts vom Gelingen seines Vollzugs abhängig zu machen, dient der Sicherung der Gleichbehandlung im tatsächlichen Belastungserfolg, ist mit Blick auf die Unterscheidung zwischen Sein und Sollen aber auch riskant. Recht ist gerade auch kontrafaktisches Sollen. Das BVerfG schichtet dementsprechend die Verantwortlichkeiten der Legislative und der Exekutive voneinander ab, begrenzt damit insbesondere die Verantwortung des Gesetzgebers und schützt dadurch im Ergebnis die Steuerrechtsgeltung gegenüber einer mitunter sperrigen Steuerrechtswirklichkeit.

Es bleiben gleichwohl Fragen nach der genaueren Abgrenzung der Verantwortlichkeiten. Was gilt, wenn ein Steuergesetz materiell zutreffend und grundsätzlich vollziehbar ausgestaltet ist, dennoch aber unter einem erheblichen Vollzugsdefizit leidet? Indiziert ein erhebliches Vollzugsdefizit schon als solches einen Mangel auf der normativen Ebene? Wieviel eigene Vorsorge muss der Gesetzgeber mit anderen Worten für das Gelingen des Vollzugs treffen, so insbesondere durch den Erlass begleitender Verfahrensregelungen? Wieviel regulative Verfahrensbegleitung ist demgegenüber von der Exekutive zu verlangen?

Richtigerweise ist es im parlamentarisch-demokratischen Rechtsstaat an erster Stelle Aufgabe des demokratisch und grundrechtlich verantwortlichen Steuergesetzgebers, das selbst gesetzte Recht in der Praxis zu beobachten und bei ernsthaften Problemen im Vollzug für Abhilfe zu sorgen, sei es durch die Schaffung ergänzender Verfahrensregelungen, die die Rechtsdurchsetzung sichern, sei es durch eine realitätsgerechte Anpassung der materiell-rechtlichen Besteuerungsansprüche. Eine Verletzung dieser Beobachtungs- und Nachbesserungspflichten[6] führt in der Situation erheblicher Vollzugsungleichheit zur Gesetzesnichtigkeit, die der Besteuerte zu rügen berechtigt ist[7]. Der Bürger kann nur gegen das Gesetz vorgehen, das ihn erreicht – und er sollte im vorliegenden Zusammenhang auch vorgehen können.

c) Vorgehen gegen die rechtliche Privilegierung eines Dritten – Bei Vergleichbarkeit der Situationen

Art. 3 Abs. 1 GG steht als materielle Grundlage der Klagebefugnis[8] aber auch dann in Rede, wenn der Kläger die Gleichheitswidrigkeit der rechtlichen Privilegierung eines Dritten rügt. Der BFH hat dazu in einem Fall zur Steuerfreiheit der Abgeordnetenentschädigung nach § 3 Nr. 12 EStG im Jahr 2008 entschieden, dass sich der Kläger in einem solchen Zusammenhang nur dann auf Art. 3 Abs. 1 GG soll stützen können, wenn er die Chance einer günstigeren Regelung, namentlich die mögliche Erstreckung der Begünstigung auf seine Person geltend machen kann[9].

Dies erscheint zu streng[10]. Anders als bei den Freiheitsgrundrechten geht es bei den Gleichheitsgrundrechten nicht um die Be- oder Entlastung des einzelnen Steuerpflichtigen, sondern allein um den Vergleich der jeweiligen Behandlung zweier Steuerpflichtiger durch den Staat. Dementsprechend kann einem grundrechtlichen Gleichheitsanspruch auch nicht nur durch die Erstreckung einer Begünstigung, sondern ebenso durch deren vollständige Streichung Rechnung getragen wer-

2 Dazu unten III. 2.

3 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 127.

4 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (172 f.) = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis*; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 556 f.; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 1999, S. 305.

5 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*; auch BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*; jüngst zum Beitragsrecht BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a. Rz. 72.

6 Zur Pflicht des Gesetzgebers, nachträglich sichtbar werdende Erhebungsmängel zu beseitigen, bereits BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272) = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*.

7 In diese Richtung auch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 127.

8 Formal ergibt sich die Klagebefugnis des besteuerten *Bürgers* auf Verfassungsebene immer aus Art. 2 Abs. 1 GG (Adressatentheorie); entscheidend ist demgegenüber die Reichweite des Prüfprogramms in der Sache (Reichweite der Elfes-Konstruktion; dazu *Kube*, JuS 2003, 111 und JuS 2003, 461) bzw. die Frage nach der Möglichkeit der zusätzlichen, eigenständigen Geltendmachung von Art. 3 Abs. 1 GG.

9 BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928 = FR 2008, 1170 m. Anm. *Bode*; die hiergegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen; BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, FR 2010, 992.

10 S. auch *Birk*, DStR 2009, 877 (880); *Desens*, DStR 2009, 727 (728 ff.); *Englisch*, NJW 2009, 894 (896); *Seer* in FS Spindler, 2011, S. 219 (227); *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 127; *Tipke*, FR 2006, 949 (955 ff.); a.A. *Bode*, FR 2008, 1171 (1174 f.).

den. Vom Kläger ist hier deshalb allein der – Popularklagen ausschließende, ähnlich wie von der Konkurrentenklage her bekannte[11] – Vortrag zu verlangen, dass er sich in einer vergleichbaren Situation wie die privilegierte Person befinde und dass es für die Differenzierung keinen Rechtfertigungsgrund gebe[12].

Im Erbschaftsteuerurteil von Dezember 2014 hat das BVerfG die Situation des nicht privilegierten privaten Erben und die Situation des privilegierten Unternehmers als in diesem Sinne vergleichbar betrachtet, weil beide Personen der gleichen Steuerart unterfallen und die Privilegierung aufgrund ihres Ausmaßes das Gesamtgefüge der Steuerart betrifft[13]. Ein solches, das Gesamtgefüge der Steuerart in Bezug nehmendes, zugleich aber von der Frage der Be- oder Entlastung des Klägers unabhängiges Verständnis der Vergleichbarkeit geht mit dem Prüfprogramm in anderen Fällen steuerrechtlicher Gleichheitsprüfungen konform. Denn auch bei anderweitigen Fragen nach der vertikalen und horizontalen Leistungsfähigkeitsgerechtigkeit der Besteuerung wird das jeweilige Gesamtgefüge der Steuer in Betracht gezogen[14]. Ist eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung in diesem Gesamtgefüge festzustellen, führt dies zur Verfassungswidrigkeit auch der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage des nicht Privilegierten.

Teilweise wird vertreten, dass sich der Kläger in derartigen Fällen direkt gegen die vergünstigte Besteuerung des Dritten wenden könne, weil sich aus ihr die Grundrechtsverletzung ergebe[15]. Auch dem ist entgegenzuhalten, dass die Rüge des Gleichheitsverstoßes nicht die Besteuerung der einen Seite, sondern die Ungleichbehandlung beider Seiten betrifft. Die Beschwer ergibt sich aus dem Vergleich. Dass in diesem Zusammenhang ein ergänzender, gegen die Finanzbehörde gerichteter verfassungsunmittelbarer Auskunftsanspruch bezüglich der Besteuerung des Dritten in Betracht kommt[16], der dazu dient, den Vorwurf der Ungleichbehandlung substantiieren zu können, ist hiervon streng zu unterscheiden.

d) Zwischenergebnis: Maßvolle Mobilisierung des subjektiven Rechts aus Art. 3 Abs. 1 GG zur Durchsetzung faktischer und rechtlicher Besteuerungsgleichheit

Im Ergebnis ist der finanzgerichtliche Rechtsschutz damit nicht nur durch die Freiheitsgrundrechte fundiert, die eine verfassungsrechtliche Prüfung der Steuerfestsetzung einschließlich deren gesetzlicher Grundlage im Sinne der Elfes-Dogmatik verlangen. Vielmehr ergibt sich auch aus dem Gleichheitsgrundrecht ein subjektives, die Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO begründendes Recht von Verfassungsrang. Das Gleichheitsgrundrecht wehrt die Besteuerung zum einen in der Situation eines strukturellen Vollzugsdefizits ab; dies auch dann, wenn der Steuergesetzgeber im Angesicht eines erheblichen Vollzugsdefizits Nachbesserungspflichten, die er hat, missachtet. Klagebefugt ist hier der Steuerpflichtige, der nach Maßgabe der betreffenden Norm besteuert wird. Zum anderen steht Art. 3 Abs. 1 GG auch der gleichheitswidrigen rechtlichen Privilegierung eines Dritten entgegen. Klagebefugt ist dabei derjenige, der sich in einer vergleichbaren Situation wie der ungleich Begünstigte befindet. Dies kann insbesondere dann zu bejahen sein, wenn sich die Begünstigung auf das Gesamtgefüge der Steuerart auswirkt. Ein Recht auf eigene Begünstigung muss der Kläger dagegen nicht geltend machen.

Das subjektive Recht aus Art. 3 Abs. 1 GG wird hierdurch in maßvoller Weise zur Durchsetzung faktischer und auch rechtlicher Gleichheit der Besteuerung mobilisiert. Popularklagen bleiben zugleich ausgeschlossen.

2. Zum vorläufigen Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit

Ein zweiter Themenbereich, in dem das Verfassungsrecht das finanzgerichtliche Verfahren unmittelbar betrifft, ist der Bereich des vorläufigen Rechtsschutzes. Die Aussetzung der Vollziehung ist eine Ermessensentscheidung. Bei Unbilligkeit und bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts soll die Finanzbehörde bzw. das Gericht der Hauptsache die Vollziehung aber auf Antrag aussetzen (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO, § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit liegen nach langjähriger BFH-Rechtsprechung vor, wenn bei summarischer Prüfung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Umstände zutage treten, die auf die Rechtswidrigkeit hindeuten[17]; überwiegend wahrscheinlich muss die Rechtswidrigkeit dabei nicht sein[18].

11 Die Konkurrentenklage kann bei Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses (Konkurrentenstatus) freilich auch auf drittschützende einfachrechtliche Normen gestützt werden; dies sind vor allem Normen, die eine wettbewerbsneutrale Besteuerung gewährleisten sollen (z.B. §§ 64–68 AO; § 4 und § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG; § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG; §§ 2b, 10 Abs. 4 und 12 Abs. 2 UStG); aus der Rechtsprechung BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63 (65 ff.) = FR 1998, 284; BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243 (246); BFH v. 18.9.2007 – I R 30/06, BStBl. II 2009, 126 (127 f.) = FR 2008, 526; BFH v. 26.1.2012 – VII R 4/11, BStBl. II 2012, 541 (543); aus der Literatur *van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1993; *Englisch*, StuW 2008, 43; *Mamut*, Konkurrentenschutz im Abgabenrecht, 2010; *Grimm*, Die negative Konkurrentenklage im Steuerrecht, 2011. Der Kläger muss hier das Bestehen eines unmittelbaren Wettbewerbsverhältnisses darlegen; dazu *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 265; *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 126.

12 Entsprechend *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 127 Fußn. 178, demzufolge es im Fall von § 3 Nr. 12 EStG zur Begründung der Vergleichbarkeit bereits ausreichen soll, dass der Kläger ebenfalls einkommensteuerpflichtige Einnahmen verbunden mit nicht steuerfrei gestellten Aufwendungen hat. Wenn *Schenkel*, Einkünfte und Besteuerung der deutschen Abgeordneten in Europa, Bund und Ländern, 2009, S. 86 ff. die Klagebefugnis eines dritten Steuerpflichtigen im Fall von § 3 Nr. 12 EStG mit dem Demokratieprinzip begründet, lässt sich dies im konkreten Zusammenhang hören, ist aber nicht verallgemeinerbar.

13 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (173 ff.) = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis*.

14 S. etwa BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = FR 1990, 449; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = FR 2007, 338; vgl. auch BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928 = FR 2008, 1170 m. Anm. *Bode*.

15 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 127.

16 S. zum Fall der Konkurrentenklage BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243 (244); im Rahmen des EU-Rechts EuGH v. 8.6.2006 – C-430/04 – ECLI:EU:C:2006:374 Rz. 45 ff. – Feuerbestattungsverein Halle.

17 Aus älterer Zeit BFH v. 10.2.1954 – II 37/53 U, BStBl. III 1954, 116; BFH v. 10.2.1967 – III B 9/66, BStBl. III 1967, 182; aus jüngerer Zeit etwa BFH v. 17.12.2015 – XI B 84/15, BStBl. II 2016, 192.

18 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 219, dort auch zur abweichenden Rechtsprechung der VG (der Erfolg in der Hauptsache muss „wahrscheinlicher" sein als der Misserfolg) (Fußn. 331 m.w.N.).

a) Das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung als Versagungsgrund – Unvereinbarkeit mit Art. 19 Abs. 4 GG

Ernstliche Zweifel in diesem Sinne können sich nach der Rechtsprechung des BFH[19] und ebenso des BVerfG[20] auch aus dem Verdacht der Verfassungswidrigkeit einer Steuerrechtsnorm ergeben. Allerdings wurde die Aussetzung der Vollziehung trotz ernstlicher verfassungsrechtlicher Bedenken in der Vergangenheit immer wieder versagt, wenn dem Aussetzungsinteresse schwerwiegende öffentliche Interessen wie insbesondere das Interesse an einer geordneten öffentlichen Haushaltsführung entgegenstehen[21].

Teilweise wird die Entwicklung der Rechtsprechung so eingeschätzt, dass der BFH die öffentlichen Haushaltsinteressen in jüngerer Zeit zunehmend zurückstellt und diesen Grund für die Versagung der Aussetzung möglicherweise ganz aufzugeben bereit ist[22]. Im Angesicht des etwas heterogenen Rechtsprechungsbildes mag diese Einschätzung hier dahinstehen.

In der Sache wäre eine solche Weiterentwicklung der Judikatur im Lichte der Rechtsschutzgarantie nach Art. 19 Abs. 4 GG, die effektiven und damit auch vorläufigen Rechtsschutz verlangt, allerdings zu begrüßen. Wenngleich das BVerfG der Finanzgerichtsbarkeit in diesem Zusammenhang seit jeher viel Raum belässt[23], sprechen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden Steuergesetzes doch nachdrücklich dafür, die Vollziehung bis zur Klärung in der Hauptsache auszusetzen. Bei Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden Rechts sollte nicht weniger Schutz gewährt werden als bei Zweifeln an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids, sondern eher noch mehr Schutz[24].

Dass ein FG nach Art. 100 Abs. 1 GG nur bei eigener Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes zur Vorlage an das BVerfG verpflichtet ist und das Gesetz vorbehaltlich einer derartigen Vorlage in seinem Geltungsanspruch zu respektieren ist, ist richtig, spricht aber – anders als teilweise vertreten[25] – keineswegs gegen die vorläufige Aussetzung der Vollziehung schon bei Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit. Denn das vorläufige Rechtsschutzverfahren hat eine eigenständige, von der Zielsetzung des Verfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG zu unterscheidende Zielsetzung[26], was auch das BVerfG betont[27]. Das vorläufige Rechtsschutzverfahren bewahrt den Steuerpflichtigen vor dem tatsächlichen Vollzug in Fällen, in denen das Gericht der Hauptsache möglicherweise zum Urteil der Rechtswidrigkeit oder auch zu der Entscheidung gelangt, den Fall nach Art. 100 Abs. 1 GG vorzulegen. Genau dieser Zielsetzung entspricht die Aussetzung schon bei Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit.

Diesen verfassungsrechtlichen Zweifeln das Fiskalinteresse des Staates als Abwägungsbelang entgegenzustellen, erscheint im Licht der Gewährleistung des Art. 19 Abs. 4 GG sachfremd. In einzelnen Fällen mag es besondere, für den gleichmäßigen Vollzug sprechende Sachgründe geben. Das Interesse an einer geordneten öffentlichen Haushaltsführung, also das schlichte Interesse daran, den Einnahmenfluss – zumal nur aufgrund eines ganz bestimmten Steuertatbestands – stetig zu halten, ist kein derartiger, anerkennungswürdiger Sachgrund. Das Interesse, Einnahmen zu erzielen, ist unspezifisch und letztlich immer vorhanden.

Hinzu kommt, dass die Zugrundelegung des Fiskalbelangs in der Zusammenschau mit der Rechtsprechungspraxis des BVerfG fatale Folgen haben kann. *Roman Seer* spricht hier zu Recht von einem „rechtsschutzentwertenden Zirkel“[28]. Denn wird die Vollziehung aus Haushaltsgründen nicht ausgesetzt und entscheidet das BVerfG später auf die Verfassungswidrigkeit der gegenständlichen Norm, dann wird gerade die zwischenzeitliche Mittelvereinnahmung und Mittelverwendung durch den Staat das BVerfG dazu tendieren lassen, lediglich eine ex nunc-Unvereinbarkeitserklärung auszusprechen[29]. Auch wenn das BVerfG den konkreten Anlassfall mitunter von der Beschränkung auf die ex nunc-Wirkung seines Urteils ausnimmt[30], führt dieser Zusammenhang doch zu einer massiven Entwertung des Rechtsschutzes des Steuerbürgers. Je breiter die verfassungsrechtlich problematische Norm wirkt, je bedeutsamer sie auch fiskalisch ist, umso eher kann es danach zu einer endgültigen Versagung effektiven Rechtsschutzes kommen[31].

19 Aus jüngerer Zeit BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = FR 2011, 75 m. Anm. *Buciek* (Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG); BFH v. 22.12.2011 – VIII B 190/11, BStBl. II 2012, 243 = FR 2012, 323 m. Anm. *Kanzler* (Steuerbarkeit von Erstattungszinsen); BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 = FR 2014, 560 m. Anm. *Hick* (Zinsschranke nach § 4h EStG); BFH v. 21.7.2016 – V B 37/16, BStBl. II 2017, 28 (Kinderfreibeträge für 2014); BFH v. 24.5.2018 – IX B 21/18, DStR 2018, 1020 (Zinshöhe gem. § 238 AO).

20 Bereits BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186 f.).

21 BFH v. 1.4.2010 – II B 168/09, BStBl. II 2010, 558 (559); BFH v. 9.3.2012 – VII B 171/11, BStBl. II 2012, 418 (420); BFH v. 25.11.2014 – VII B 65/14, BStBl. II 2015, 207 (209) (Kernbrennstoffsteuer); BFH v. 15.6.2016 – II B 91/15, BStBl. II 2016, 846 (847) = FR 2016, 967 (Solidaritätszuschlag).

22 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 221 verweist in diesem Zusammenhang auf die Judikatur des „eher restriktiven“ II. Senats; BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 263 (265 f.) = FR 2014, 392; s. zur Rechtsprechungsentwicklung auch *Seer* in FS Spindler, 2011, S. 219 (220 ff.); *Seer*, DStR 2012, 325 (327 ff.).

23 BVerfG v. 6.4.1988 – 1 BvR 146/88, Information StW 1989, 335; BVerfG v. 3.4.1992 – 2 BvR 283/92, BB 1992, 1772; BVerfG v. 24.10.2011 – 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11, NJW 2012, 372 f.

24 *Schallmoser*, DStR 2010, 297 (301); *Specker*, DStZ 2010, 800 (805); *Seer*, DStR 2012, 325 (328 f.); *Lüdicke/Bowitz*, DStR 2013, 791 (797 f.).

25 *Tappe*, StuW 2016, 264 ff.

26 In diese Richtung auch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 221 (Es wird „nicht der Geltungsanspruch des parlamentarischen Gesetzes missachtet“; vielmehr werden „nur dessen Vollzugsfolgen interimistisch außer Kraft gesetzt“).

27 BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389) („Das dem BVerfG vorbehaltene Verwerfungsmonopol hat zwar zur Folge, dass ein Gericht Folgerungen aus der (von ihm angenommenen) Verfassungswidrigkeit eines formellen Gesetzes – jedenfalls im Hauptsacheverfahren – erst nach deren Feststellung durch das BVerfG ziehen darf (...) Die Fachgerichte sind jedoch durch Art. 100 Abs. 1 GG nicht gehindert, schon vor der im Hauptsacheverfahren einzuholenden Entscheidung des BVerfG auf der Grundlage ihrer Rechtsauffassung vorläufigen Rechtsschutz zu gewähren, wenn dies nach den Umständen des Falles im Interesse eines effektiven Rechtsschutzes geboten erscheint und die Hauptsacheentscheidung dadurch nicht vorweggenommen wird.“).

28 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 221.

29 Näher dazu unten III. 4.

30 Auch dazu – kritisch – unten III. 4.

31 Bereits *Seer*, NJW 1996, 285 (288 f.); *Seer*, StuW 2001, 3 (14 ff.); s. auch *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 85 ff.; *Balke* in FS Lang, 2010, S. 965 (968 ff.).

Vom Rechtsschutzgedanken und von einer adäquaten budgetären Risikovorsorge des Staates[32] her aufgezäumt, sollte deshalb bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer Steuerrechtsnorm zunächst vorläufiger Rechtsschutz gewährt, dann genau geprüft und die Norm gegebenenfalls für nichtig erklärt werden. Ein fiskalisches Risiko trägt der Staat bei dieser Vorgehensweise schon deshalb nicht, weil der Bürger beim Unterliegen in der Hauptsache Aussetzungszinsen nach § 237 AO zu zahlen hat[33]. Zugleich weist eine solche Vorgehensweise den demokratisch verantwortlichen Gesetzgeber sehr viel nachdrücklicher als bei einer prozessualen Berücksichtigung des Fiskalinteresses auf seine verfassungsrechtliche Pflicht zur Ausgestaltung und Pflege eines verfassungsgemäßen Steuerrechts hin. Treten verfassungsrechtliche Zweifel auf, muss er umgehend Abhilfe schaffen. Die Ermöglichung der Weitererhebung von Steuern trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit begründet hier den Fehlanreiz, zunächst abzuwarten.

Auslegungsbedürftig bleibt freilich das Tatbestandsmerkmal der Ernstlichkeit der verfassungsrechtlichen Zweifel an einer Steuerrechtsnorm. Der V. Senat des BFH hat dieses Merkmal in einer Entscheidung von Juli 2016 dahingehend konkretisiert, dass eine „erhebliche, über Randbereiche hinausgehende Verletzung von Grundrechten" drohen müsse, „die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden kann"[34]. Damit ist sehr viel verlangt[35]. Eine gewisse Wahrscheinlichkeit der Verfassungswidrigkeit wird man sicherlich fordern müssen. Dass die Grundrechtsverletzung aber nicht nur „Randbereiche" betrifft und dass bei einer Nichtaussetzung irreparable Folgen drohen, sollte dagegen nicht zur Voraussetzung für eine Aussetzung gemacht werden.

b) Keine Bindung des BFH durch die Vorlage eines FG nach Art. 100 Abs. 1 GG

In einem anderen Punkt ist dem BVerfG in diesem Zusammenhang zuzustimmen. So heißt es in einer Kammerentscheidung von 2013, dass die Vorlage eines FG nach Art. 100 Abs. 1 GG, die sich immerhin auf das Überzeugtsein von der Verfassungswidrigkeit einer Steuernorm zu stützen hat, den BFH aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht dazu zwingen soll, die Vollziehung seinerseits nach § 69 Abs. 2 FGO auszusetzen[36]. Mit dem BVerfG ist hier davon auszugehen, dass der BFH selbst und unabhängig unter den Tatbestand der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit zu subsumieren hat. Gebunden ist der BFH nach § 31 BVerfGG erst an die Entscheidung des BVerfG. Der Finanzverwaltung steht zugleich § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zur Verfügung, um parallele Bescheide für vorläufig zu erklären und damit weiteren Einspruchs- und Klageverfahren vorzubeugen.

c) Zwischenergebnis: Strikte Ausrichtung des AdV-Verfahrens auf den Rechtsschutz

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass ein AdV-Antrag bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Norm begründet ist und nicht am schlichten Fiskalinteresse des Staates scheitern darf, dass die Ernstlichkeit der Zweifel aber sorgfältig und unabhängig von anderen Verfahren zu prüfen ist.

III. Rechtsschutz durch das BVerfG

Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz wird daneben und insbesondere durch das BVerfG gewährt. Der Blick richtet sich dabei zum einen auf die für das Steuerrecht vornehmlich relevanten Verfahrensarten, zum anderen auf die Wirkungen von Entscheidungen des BVerfG in Steuersachen.

1. Die Verfassungsbeschwerde – Insbesondere zu den Maßstäben im Annahmeverfahren

Die Verfassungsbeschwerde ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, selbst verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz zu erwirken, insbesondere gegenüber Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit. Im Jahr 2017 richteten sich von den insgesamt 6231 eingelegten Urteilsverfassungsbeschwerden 151 gegen Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit, davon 140 gegen Entscheidungen des BFH[37].

Zur Begründung der Beschwerdebefugnis muss der Steuerpflichtige eine Verletzung spezifischen Verfassungsrechts dartun, sei es eine Verletzung durch das zugrunde liegende Gesetz, durch die Steuerverwaltung oder auch durch die Finanzgerichtsbarkeit. Stützen kann er sich dabei auf die materiellen Grundrechte, aber auch auf das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) oder auch das Recht auf rechtliches Gehör vor Gericht (Art. 103 Abs. 1 GG).

Das Erfordernis der Rechtswegerschöpfung verlangt in der Sache, dass der Beschwerdeführer den geltend gemachten Grundrechtsverstoß schon vor den Fachgerichten gerügt haben muss[38]. Wird eine Verletzung rechtlichen Gehörs geltend gemacht, schließt dies die Erhebung einer Anhörungsrüge nach § 133a FGO ein[39]. Wird die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision als unzulässig verworfen, weil alle wesentli-

32 Zum gebotenen Schutz des Staates vor der Verausgabung verfassungswidrig erhobener Steuern *Drüen*, FR 1999, 289 (294); *Seer*, StuW 2001, 3 (14 ff.); *Seer* in FS Spindler, 2011, S. 219 (223); *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 91 f.; *Tipke*, StuW 2004, 187 (189 f.); *Schallmoser*, DStR 2010, 297 (300).

33 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 221.

34 BFH v. 21.7.2016 – V B 37/16, BStBl. II 2017, 28 Rz. 23.

35 Kritisch auch *Haupt*, DStR 2016, 2040 f.

36 BVerfG v. 6.5.2013 – 1 BvR 821/13, NVwZ 2013, 935 f.

37 S. die Jahresstatistik 2017 des BVerfG, http://www.bundesverfassungsgericht.de („Verfassungsbeschwerden gegen Gerichtsentscheidungen seit 1991"; „Verfassungsbeschwerden gegen Entscheidungen von Bundesgerichten seit 1991").

38 In steuerrechtlichem Zusammenhang BVerfG v. 26.2.2016 – 1 BvR 2836/14, BB 2016, 1186; kritisch zu dieser Rügepflicht *Warmke*, Die Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde, 1993, S. 115 ff.; *Stahl*, DÖV 2008, 194 (199) schlägt vor, Verfassungsbeschwerden im Bereich des Steuerrechts nach § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG, also ohne vorherige Erschöpfung des Rechtswegs zuzulassen, um zu verhindern, dass effektiver Rechtsschutz letztlich aufgrund fiskalischer Belange verweigert wird; denn gerade bei Rechtsschutzverfahren, die sich lang hinziehen, wird es aus fiskalischen Gründen zu einer Beschränkung des Tenors auf die Unvereinbarkeitserklärung kommen; die Alternative bleibt freilich die Durchbrechung des „rechtsschutzentwertenden Zirkels" durch konsequente Aussetzung der Vollziehung und darauf folgende Nichtigerklärung.

39 BVerfG v. 16.7.2013 – 1 BvR 3057/11, BVerfGE 134, 106; grundsätzlich zur Gewährleistung fachgerichtlichen Rechtsschutzes bei Verstößen gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör BVerfG v. 30.4.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395; s. auch *Thiemann*, DVBl. 2012, 1420 (1421 ff.); *Allgayer*, NJW 2013, 3484.

chen Aspekte einer Verfassungsfrage bereits als geklärt anzusehen seien, steht dies der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde nach der Rechtsprechung des BVerfG dann nicht entgegen, wenn der Beschwerdeführer „vernünftige und gewichtige Gründe" für eine Überprüfung dieser Rechtsfrage anführen kann „und es sich um eine verfassungsrechtliche Frage handelt, die umstritten geblieben ist und über die das BVerfG noch nicht entschieden hat"[40]. Dies erscheint zur Gewährleistung verfassungsrechtlichen Rechtsschutzes sinnvoll.

Schließlich muss eine Verfassungsbeschwerde die Hürde des Annahmeverfahrens überwinden, das in Art. 94 Abs. 2 Satz 2 GG angelegt und in §§ 93a-93d BVerfGG ausgestaltet ist. Die Beschwerde ist danach anzunehmen, „soweit ihr grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zukommt" oder „wenn es zur Durchsetzung" der Grundrechte des Beschwerdeführers „angezeigt ist"; letzteres kann auch dann „der Fall sein, wenn dem Beschwerdeführer durch die Versagung der Entscheidung zur Sache ein besonders schwerer Nachteil entsteht" (§ 93a Abs. 2 lit. a und b BVerfGG). Während die erste Variante – grundsätzliche Bedeutung – vor allem der objektivrechtlichen Funktion der Verfassungsbeschwerde Rechnung trägt, lenkt die zweite Variante den Blick auf den – grundrechtlich im Mittelpunkt stehenden – subjektiven Rechtsschutz. Gerade deshalb erscheinen die Fassung von und die Praxis zu § 93a Abs. 2 lit. b BVerfGG aber problematisch. Ungeachtet der grundgesetzlichen Ermächtigung zur Ausgestaltung eines formalen, technischen Annahmeverfahrens (Art. 94 Abs. 2 Satz 2 GG)[41] ist die Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG gegen jedwede Grundrechtsverletzung statthaft[42]. Damit ist es nicht vereinbar, zur Voraussetzung der Annahme zu machen, dass die geltend gemachte Grundrechtsverletzung besonderes Gewicht hat, schwerwiegend ist oder den Beschwerdeführer in existenzieller Weise betrifft[43].

Freilich muss das BVerfG der Verfahrensflut Herr werden können und freilich bedarf es dazu eines Annahmeverfahrens. Grundgesetzkonform müsste aber schon die Möglichkeit einer schlichten Grundrechtsverletzung zur Annahme der Beschwerde führen. Wann von der Möglichkeit einer Grundrechtsverletzung im Steuerrecht auszugehen ist, ist damit aber noch nicht beantwortet[44].

Von den 715 gegen BFH-Entscheidungen erhobenen Verfassungsbeschwerden der letzten fünf Jahre führte lediglich eine Beschwerde im Jahr 2013 zur Aufhebung der Entscheidung, seither keine einzige mehr[45]. Dies mag verschiedene Gründe haben und ehrt angesichts der Deutlichkeit dieser Zahlen in jedem Fall den BFH. Verfassungsrechtlich unzulässig wäre es allerdings, wenn dieses Ergebnis auch darauf beruhte, dass das BVerfG vor Grundrechtsverletzungen, die kein besonderes Gewicht haben, die Augen verschlossen hätte.

2. Die konkrete Normenkontrolle – Insbesondere zum Gebot der Vorlagebegründung

Steuerrechtspraktische Bedeutung hat daneben die konkrete Normenkontrolle. Die konkreten Normenkontrollen im Bereich des Steuerrechts spiegeln in besonderer Weise die schon eingangs angesprochene gewachsene Sensibilität des BVerfG für das Steuerverfassungsrecht und die diesbezügliche Wechselwirkung im Verhältnis zur Finanzgerichtsbarkeit wider. *Wolfgang Spindler* legt die Chronologie der Entwicklung in seinem Beitrag in der Festschrift für *Harald Schaumburg* eindrucksvoll dar[46]. Nachdem der BFH mit einigen wenigen konkreten Normenkontrollvorlagen an das BVerfG in den 1980er Jahren gescheitert war[47], hat er zunächst für viele Jahre auf weitere Vorlagen verzichtet. Einen erneuten Anlauf unternahm dann der X. Senat mit einer Vorlage zur gleichheitsrechtlichen Prüfung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. im Februar 1999[48], möglicherweise ermutigt durch die intensivere bundesverfassungsgerichtliche Entfaltung des Steuerverfassungsrechts ab Anfang der 1990er Jahre[49]. Seither ist es zu zahlreichen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des BFH und – gerade in bedeutsamen Verfahren – auch der FG[50] gekommen[51]. Seit 1991 beantragte die Finanzgerichtsbarkeit insgesamt 128 Verfahren der konkreten Normenkontrolle beim BVerfG[52].

In der Begründetheitsprüfung teilt das BVerfG oftmals die Sichtweise des vorlegenden BFH. Beispiel für eine Ausnahme ist der Beschluss des Zweiten Senats des BVerfG aus dem Jahr 2006, mit dem er die Tarifbeschränkung allein für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. für gleichheitskonform erklärte[53].

Konfliktträchtig war dagegen lange Zeit und ist teilweise noch die Prüfung der Zulässigkeit konkreter Normenkontrollanträge.

40 BVerfG v. 7.12.2010 – 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 (100) unter Verweis auf BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93 (106) = FR 1994, 609 m. Anm. *Kanzler*.

41 Diese Ermächtigung betont BVerfG v. 13.2.1997 – 2 BvR 2726/93, NJW 1997, 2229.

42 Ebenso *Roth*, AöR 121 (1996), 544 (555 f.); *Schorkopf*, AöR 130 (2005), 464 (469 ff.); *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 278 Fußn. 423.

43 Demgegenüber BVerfG v. 8.2.1994 – 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, 22 (25).

44 Hier stellt sich die Frage nach dem richtigen Verständnis des materiellen Steuerverfassungsrechts.

45 Jahresstatistik 2017 des BVerfG, http://www.bundesverfassungsgericht.de („Aufhebung gerichtlicher Entscheidungen von Bundesgerichten seit 1991").

46 *Spindler* in FS Schaumburg, 2009, S. 169 (170 f.), auch zum Folgenden.

47 BFH v. 12.5.1978 – III R 18/76, BStBl. II 1978, 446 (zur Einheitsbewertung; nach BVerfG v. 11.10.1983 – 1 BvL 73/78, BVerfGE 65, 160 unzulässig); BFH v. 3.11.1982 – I R 3/79, BStBl. II 1983, 259 = FR 1983, 128 (zur rückwirkenden Anwendung des Außensteuerrechts; im Wesentlichen erfolglos nach BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200).

48 BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 = FR 1999, 586 m. Anm. *Wendt*.

49 S. beispielsweise BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = FR 1992, 810 (Existenzminimum); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer).

50 S. etwa BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = FR 1992, 810 (Existenzminimum) auf Vorlagen des FG Münster, des Niedersächsischen FG und des FG des Saarlandes; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer* (Gleichbehandlung von Renten und Pensionen) auf Vorlage des FG Münster; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (Pendlerpauschale) auf Vorlagen des Niedersächsischen FG und des FG des Saarlandes neben Vorlagen des BFH; aus jüngerer Zeit BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (Kernbrennstoffsteuer) auf Vorlage des FG Hamburg.

51 Für die Zeit bis 2009 einschließlich einer Ergebnisauswertung detailliert *Spindler* in FS Schaumburg, 2009, S. 169 (172 ff.).

52 Jahresstatistik 2017 des BVerfG, http://www.bundesverfassungsgericht.de („Ausgangsgerichtsbarkeit der Konkreten Normenkontrollverfahren (Art. 100 Abs. 1 GG) seit 1991").

53 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180).

So hält das BVerfG Normenkontrollvorlagen von konsentierten Einzelrichtern (§ 79a Abs. 3 FGO)[54] für generell unzulässig[55], was in dieser Allgemeinheit fraglich erscheint[56]. Der fakultative Einzelrichter hat die Rechtssache vor einer Vorlage freilich schon nach § 6 Abs. 3 FGO an den Senat zurück zu übertragen, weil seine Kompetenz auf Rechtssachen ohne grundsätzliche Bedeutung begrenzt ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 FGO)[57].

Im Mittelpunkt der Zulässigkeitsanforderungen der Richtervorlage stehen zum einen die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Norm, zum anderen und insbesondere die Substantiierung des eigenen Überzeugtseins von deren Verfassungswidrigkeit[58]. Während das BVerfG die diesbezüglichen Begründungsanforderungen für einige Zeit sehr hoch ansetzte[59] und dadurch nach verbreiteter Auffassung eine rechtsstaatlich nicht unproblematische, abschreckende Wirkung erzeugte[60], scheint das BVerfG die Anforderungen inzwischen wieder etwas abgesenkt zu haben[61]. Dies mag auch in einer Zusammenschau mit dem Befund zu sehen sein, dass die Fachgerichte zunehmend die Alternative in den Blick nehmen, Rechtsfragen gem. Art. 267 AEUV dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen. Wenngleich sich die inhaltlichen Ausrichtungen der Vorlagen freilich unterscheiden, ist hier doch eine gewisse Zweigleisigkeit entstanden, zumal die Vorlagen in keinem bestimmten Rangverhältnis zueinander stehen[62].

Schließlich ist zu vergegenwärtigen, dass ein Gericht dem effektiven Rechtsschutz nicht nur durch eine sachgerechte Justierung der Zulässigkeitsanforderungen, sondern auch durch Entscheidungen in angemessener Zeit dient. Momentan sind wohl allein beim Zweiten Senat des BVerfG über 30 Anträge auf konkrete Normenkontrolle aus dem Bereich des Steuerrechts anhängig. Je länger die Verfahren dauern, desto größer sind die potentiellen fiskalischen Auswirkungen einer Entscheidung des BVerfG, weshalb sich das Gericht umso mehr auf eine ex nunc-Unvereinbarkeitserklärung beschränken könnte. Die Verfahrensdauer kann mithin unmittelbare Auswirkungen auf die Gewährung effektiven Rechtsschutzes haben. Dies zeigt, dass das BVerfG gerade im Bereich des Steuerrechts zeitnah entscheiden und dazu auch entsprechend ausgestattet sein sollte.

3. Die kaum genutzte Option der abstrakten Normenkontrolle

Die abstrakte Normenkontrolle begegnet im Steuerrecht allenfalls im unmittelbaren zeitlichen Umfeld zum Erlass eines Steuergesetzes[63]. Doch könnte die abstrakte Normenkontrolle auch dann der Rechtspflege dienen, wenn Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer steuerrechtlichen Regelung erst im laufenden Vollzug zutage treten. So hat die Finanzbehörde eine Steuerrechtsnorm, die sie für verfassungswidrig hält, zwar weiter anzuwenden[64], muss aber gegenüber der übergeordneten Behörde remonstrieren[65]. Im Ergebnis könnte auf dieser Grundlage eine Landes- oder die Bundesregierung eine abstrakte Normenkontrolle gegen eine Steuerrechtsnorm im Kontext des tatsächlichen Vollzugs beantragen. Hierdurch erhielte das BVerfG Anschauung von der Bewährung oder Nichtbewährung des Steuerrechts im konkreten Vollzug und könnte zugleich, anders als bei der Verfassungsbeschwerde und wie bei der konkreten Normenkontrolle, von vornherein objektivrechtlich und damit umfassend prüfen[66].

4. Variantenreichtum der Entscheidungswirkungen

Auf Rechtsfolgenseite sieht das BVerfGG in allen genannten Verfahrensarten grundsätzlich die Nichtigerklärung einer für verfassungswidrig befundenen Steuerrechtsnorm durch das BVerfG vor (§§ 78, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG). Diese Regelrechtsfolge wird in der Praxis vorrangig dann ausgesprochen, wenn die rückwirkende Kassation der Norm der einzig gangbare Weg zur Wiederherstellung des verfassungsgemäßen Zustands ist, so etwa bei fehlender Gesetzgebungskompetenz[67] oder auch aus inhaltlichen Gründen[68].

Oftmals beschränkt sich das BVerfG in Steuersachen allerdings auf die schon angesprochene, im BVerfGG nur ansatzweise geregelte (§§ 31 Abs. 2, 79 BVerfGG) Erklärung der Unvereinbarkeit einer Norm mit dem Grundgesetz, die nicht zur Nichtigkeit führt; dies vor allem dann, wenn die Feststellung der ex tunc-Nichtigkeit einen Zustand schüfe, der der verfassungsgemäßen Ordnung noch ferner stünde als der gerügte Zustand, wenn der Nichtigkeitsausspruch den Verfassungsverstoß also noch vertiefen würde[69]. Dies betrifft beispielsweise Fälle, in denen eine verfassungskonforme Anpassung von Abzugsmöglichkeiten geboten ist, keinesfalls aber deren Abschaffung[70]. Viel-

54 Dazu *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 70.

55 BVerfG v. 5.5.1998 – 1 BvL 23/97, BB 1998, 1292.

56 Jedenfalls einfachrechtlich gelten die Grenzen des § 6 Abs. 1 FGO für den konsentierten Einzelrichter nicht; auch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 281 sowie Rz. 70 f.

57 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 281.

58 Etwa BVerfG v. 7.12.1988 – 1 BvL 27/88, BVerfGE 79, 240 (243 f.); BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152 (153 f.); aus der Literatur *Baumgarten*, Anforderungen an die Begründung von Richtervorlagen, 1996.

59 Beispielhaft BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 = FR 1999, 528 m. Anm. *Paus*; BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152.

60 Kritisch dazu *Tipke*, StuW 2004, 3 (20 f.); *Hey*, FR 2004, 876 (877 f.); *Schorkopf*, AöR 130 (2005), 465 (492); *Franz*, DStR 2011, 2118 (2124); *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 282.

61 Zum anwendbaren Maßstab aus jüngerer Zeit etwa BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (188 f.).

62 Dazu BVerfG v. 11.7.2006 – 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202 (214); EuGH v. 4.6.2015 – C-5/14 – ECLI:EU:C:2015:354 Rz. 34 – Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH.

63 S. etwa BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (Luftverkehrsteuer).

64 *Hoffmann*, JZ 1961, 193; *Stegmann*, Die Verwaltung und das verfassungswidrige Gesetz, 1962.

65 *Leuze*, DöD 1995, 1; *Ramsauer* in Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 79 Rz. 18.

66 Befürwortend auch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 284.

67 Jüngst BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (229) (Kernbrennstoffsteuer).

68 Beispielsweise BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (139) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten* (Spekulationsgewinne); BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (283 f.) = FR 2005, 759 (verfassungswidrige Kürzung der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot).

69 Jüngst BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a. Rz. 151 m.w.N.; aus der Literatur *Seer*, NJW 1996, 285 (287).

70 Etwa BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 (181) = FR 1992, 810; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (167 f.) (Abzug von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (245 f.) (Pendlerpauschale).

fach geht es dabei um Gleichheitsverstöße, bei denen dem Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten zur Abhilfe zur Verfügung stehen[71].

Die Unvereinbarkeit wird grundsätzlich ex tunc festgestellt, woraufhin der Gesetzgeber die Rechtslage rückwirkend neuzugestalten hat. Die betreffende Norm unterliegt hier zugleich einer Anwendungssperre auch für die Vergangenheit[72]. Mitunter beschränkt sich das BVerfG allerdings auf eine ex nunc-Unvereinbarerklärung und verbindet dies mit der Vorgabe von Übergangsfristen zur legislativen Anpassung[73]. Soweit diese Rechtsfolgenbeschränkung mit den Erfordernissen der periodischen Haushaltsplanung begründet wird, könnte die Rechtsprechung den Gesetzgeber – wie bereits angesprochen – motivieren, schon bei der Ausgestaltung des Steuerrechts nachlässig und bei seiner Reparatur zögerlich zu arbeiten. Der Gesetzgeber könnte die Rechtsprechung mithin als Signal missverstehen, ohne haushalterisches Risiko verfassungswidrige Steuern schaffen und beibehalten zu können[74]. Dies ist umso bedenklicher in der Zusammenschau mit dem Verzicht auf die Aussetzung der Vollziehung unter Rücksichtnahme auf den Fiskus, der das BVerfG umso mehr zu einer Beschränkung seiner Urteilswirkungen auf die Zukunft veranlassen kann. Auf die insoweit fatale Wechselwirkung wurde bereits hingewiesen[75]. Eine rechtsstaatsgemäße budgetäre Risikovorsorge trifft der Staat dagegen durch die frühzeitige Aussetzung der Vollziehung bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an Steuerrechtsnormen und sodann durch ihre ex tunc-Nichtigerklärung durch das BVerfG. Nur hierdurch lässt sich die Vereinnahmung und Verausgabung verfassungswidriger Steuern von vornherein unterbinden[76].

Ein legitimer Grund für die Beschränkung auf eine ex nunc-Unvereinbarerklärung und für die Ausgestaltung von Übergangsfristen ist demgegenüber der Vertrauensschutz. Gerade in komplexen Zusammenhängen sollte dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit auf Grundlage der bestehenden Rechtslage gegeben und sollte ihm eine angemessene Reaktionszeit zur Einstellung auf eine neue rechtliche Situation zugestanden werden[77]. Das Erbschaftsteuerrecht ist hierfür ein anschauliches Beispiel[78].

Eine noch weitergehende Ausdifferenzierung hat das BVerfG – vor allem bei lastenminderndem Ausspruch – insoweit vorgenommen, als es den Anlassfall[79] und teilweise auch beim BFH anhängige Parallelverfahren[80] von der Beschränkung auf die pro futuro-Wirkung seiner Entscheidung ausgenommen hat. Eine solche Rechtsprechung kann zu Ungleichheit und zu Zufallsfolgen führen. Wer sich noch im Einspruchsverfahren oder im Verfahren vor dem FG befindet, bleibt hier ohne materiellen Grund von der Urteilswirkung ausgeschlossen[81]. Wenn sich der Ausspruch des BVerfG auf ein abstrakt-generelles Gesetz bezieht, sollten alle, auf die dieses Gesetz noch anzuwenden ist, deren Verfahren also noch offen sind, im Anschluss an die judikative Beurteilung des Gesetzes grundsätzlich gleich behandelt werden. Jede Form von „Fang"- oder „Ergreiferprämie"[82] führt zu Ungleichheit vor dem Gesetz[83].

Noch zurückhaltender agiert das BVerfG, wenn es sich im Angesicht einer verfassungsrechtlich problematischen Norm bei gleichzeitig hoher Komplexität der Materie auf eine Appellentscheidung beschränkt[84], den Gesetzgeber also dazu aufruft, rechtzeitig vor dem drohenden Umschlag in die Verfassungswidrigkeit zu reagieren und das Gesetz anzupassen. Solange sich dieser Rechtsfolgenausspruch auf eine tatsächlich erst drohende Verfassungswidrigkeit gründet, erscheint er zutreffend. Soweit das BVerfG dagegen von der schon bestehenden Verfassungswidrigkeit einer Norm ausgeht und lediglich auf die Komplexität der Materie Rücksicht nehmen möchte, ist die ex nunc-Unvereinbarerklärung verbunden mit einer Übergangsfrist zur Neugestaltung die gebotene Rechtsfolge.

Im Ganzen gibt es nach alldem gute Gründe dafür, dem BVerfG ein Spektrum verschiedener Tenorierungsvarianten zur Verfügung zu stellen[85]. Je nach der Art des verfassungsrechtlichen Mangels, je nachdem, ob Vertrauensschutz erforderlich ist, und je nach der Komplexität der Materie kann das Gericht die eine oder die andere Tenorierung vornehmen. Grenzen bleiben aber gesetzt. Wünschenswert wäre in diesem Zusammenhang eine noch weitergehende Herausarbeitung

71 Jüngst BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a. Rz. 151 m.w.N.; aus der Literatur ausführlich *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 17 ff.; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 1999, S. 79 ff., 217 ff.; *Wollenschläger* in von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 316 ff.; der Gewaltenteilungsgrundsatz als solcher (dazu *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 286) verlangt die Unvereinbarerklärung in diesen Fällen freilich nicht; er wäre auch durch eine Nichtigerklärung der ungleich behandelnden Norm oder Normen gewahrt.

72 Dazu *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 287 mit Nachweisen aus der Rspr.

73 Beispielsweise BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer* (Rentenbesteuerung); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (70) = FR 2007, 338 (Erbschaftsteuer).

74 Kritisch auch *Seer*, NJW 1996, 285 (289 ff.); *Drüen*, FR 1999, 289 (290 f.); *Tipke*, StuW 2004, 187 ff.; a.A. *Moes*, StuW 2008, 27 (32 ff.).

75 S. oben II. 2. a).

76 Mit Nachdruck auch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 287.

77 Umfassend *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002; wird eine Norm gleichwohl für nichtig oder für ex tunc unvereinbar erklärt, sind bei der rückwirkenden Neuregelung die Grundsätze über die Zulässigkeit rückwirkender Gesetzgebung anzuwenden; die bisherige Praxis kann für den Steuerpflichtigen dabei eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage bilden, die einer nachteiligen Änderung des Rechts entgegensteht.

78 Zuletzt BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (249 ff.) = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis* mit zeitlich begrenzter Fortgeltungsanordnung, u.a. gestützt auf die schwere Erträglichkeit einer „Ungewissheit über den Inhalt der künftigen, dann mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Verkündung des Urteils in Kraft zu setzenden Regeln des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ... für die Inhaber von Unternehmen und ihre künftigen Erben oder sonstigen Nachfolger".

79 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (244 f.) (Kinderbetreuungskosten).

80 Etwa BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (267 f.) = FR 1999, 139; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268 (272 f.) = FR 1999, 145.

81 Kritisch auch *Sangmeister*, StuW 2001, 168 (180 ff.); *Seer/Wendt*, NJW 2000, 1904 (1911); *Seer*, StuW 2001, 3 (15 f.); *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 71 ff.

82 S. Art. 140 Abs. 7 des österreichischen Bundes-Verfassungsgesetzes.

83 *Schwenke*, DStR 1999, 404 (407 f.); *Sangmeister*, StuW 2001, 168 (182 ff.); *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 288.

84 BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57 u.a., BVerfGE 21, 12 (Umsatzsteuer); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix* (Zinsbesteuerung).

85 Auch *P. Kirchhof*, DStJG 18 (1995), 17 (40); *P. Kirchhof*, StuW 2000, 221 (228).

abstrakter Maßstäbe und Kriterien für die Wahl des Tenors im konkreten Fall[86].

IV. Fazit

Tritt man abschließend einen Schritt zurück, offenbart sich ein im Ganzen positives Bild des steuerrechtlichen Rechtsschutzes in Verfassungsfragen. Das Prozessrecht der Finanzgerichtsbarkeit und das Prozessrecht des BVerfG ermöglichen es in insgesamt sachgerechter Weise, die Maßstäbe des Verfassungsrechts im Steuerrecht durchzusetzen. Die Entwicklung seit Anfang der 1990er Jahre belegt dies sehr anschaulich. Ungeachtet kleinerer Friktionen im Laufe der Zeit und auch heute noch bestehender Justierungsbedarfe dient das Prozessrecht in diesem Sinne dem Steuerverfassungsrecht. Wesentlichen Anteil daran hat nicht zuletzt das der Rechtsdurchsetzung förderliche, gute Zusammenwirken der Institutionen, also der Finanzgerichtsbarkeit, insbesondere des BFH, auf der einen Seite und des BVerfG auf der anderen Seite[87].

Die Art und Weise der judikativen Entfaltung des materiellen Steuerverfassungsrechts ist daneben ein eigenes Thema. Die Entwicklung und die weiteren Perspektiven dieser Entfaltung stehen in der Regel[88], nicht aber im vorliegenden Rahmen im Mittelpunkt. Die vorstehenden Ausführungen sollten gezeigt haben, dass gerade im Bereich des Verfassungsrechts das materielle Recht so viel wert ist wie das Prozessrecht an Instrumenten zur Durchsetzung bereithält und dass die bestehenden Instrumente des Prozessrechts geeignet sind, die Maßstäbe des Steuerverfassungsrechts wirksam werden zu lassen.

86 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 289; auch *Hey* in FS Spindler, 2011, S. 97 (102); *Balke* in FS Lang, 2011, S. 965 (968 ff.).

87 So auch die Einschätzung von *Spindler* in FS Schaumburg, 2009, S. 169 (181).

88 S. stellvertretend für die Diskussion aus jüngerer Zeit *Hey*, StuW 2015, 3; *Eckhoff*, StuW 2016, 207; *Desens*, StuW 2016, 240; *P. Kirchhof*, StuW 2017, 3; *P. Kirchhof*, StuW 2018, 1; *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209; *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 6; *Wernsmann*, StuW 2018, 100; darüber hinaus die Beiträge in JöR 64 (2016), 443 ff.

*Prof. Dr. Dr. h.c. Thomas v. Danwitz, Luxemburg**

Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund

Im Rechtsschutzsystem der europäischen Union ist die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts eine gemeinschaftliche Aufgabe der mitgliedstaatlichen und der europäischen Gerichtsbarkeit ist. Eine effektive Zusammenarbeit zwischen nationalen Gerichten und dem Gerichtshof der Europäischen Union ist unverzichtbar, namentlich um zu gewährleisten, dass das Unionsrecht eine Auslegung erfährt, die seine allgemeine Anwendung in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen sichert. Dies erfordert eine aktive Mitwirkung der nationalen Richter im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens, d.h., dass diese ihre ganze Sachkunde und das Proprium ihres nationalen Rechts in den europäischen Rechtsprechungsverbund einbringen, um so ein gemeinsames Recht für die Union zu schaffen. Der BFH hat in seiner mehr als 50-jährigen Vorlagepraxis einen bedeutsamen Beitrag zur Entwicklung des Unionsrechts, insbesondere in grundlegenden Fragen des Unionsverfassungsrechts, geleistet. Anhand einiger jüngerer Vorlagen des BFH wird erläutert, auf welche Weise die Kooperation im europäischen Rechtsprechungsverbund gelingen kann.

In the legal protection system of the European Union, the interpretation and application of European Union law lies in the joint responsibility of both, national and European courts. A effective cooperation between these jurisdictions is essential in order to ensure, in particular, that EU law is interpreted in a way that guaranties its general application in the Member States' legal systems. In the preliminary ruling procedure, it is therefore for the national juris-dictions to take an active part in this procedure and to introduce all their expertise and the proprium of their national law into the European Union's system of multilayered judicial co-operation, in order to develop a common legal system in the European Union. In its more than 50 years of referral practice, the Federal Fiscal Court has made a significant contribution to the development of EU law, in particular on fundamental issues of EU constitutional law. On the basis of some recent references for a preliminary ruling of the Federal Fiscal Court, it is explained in which way the cooperation can succeed in the European Union's system of multi-layered judicial cooperation.

I.

Über die ehrenvolle Einladung, an dieser Tagung, die aus Anlass des 100-jährigen Bestehens des BFH veranstaltet wird, mit einem Vortrag über den „Gerichtlichen Rechtsschutz im europäischen Rechtsprechungsverbund" mitzuwirken, habe ich mich sehr gefreut und spontan gerne zugesagt. Denn diese Themenstellung ist nicht nur seit jeher von fundamentaler Bedeutung für das System gerichtlichen Rechtsschutzes in der Europäischen Union, sie weist zudem eine hohe praktische Bedeutung gleichermaßen für die Finanzverwaltungen und die europäischen Steuerbürger auf, die weit über das Binnenverhältnis der Kooperation der Gerichtsbarkeiten untereinander hinausweist und in jüngerer Zeit aktuelle Akzentsetzungen erfahren hat, über die es sich überdies lohnt, im aktiven Gespräch zu bleiben. Doch lassen Sie mich gleich in medias res gehen.

II.

In Art. 19 Abs. 1 des Vertrages über die Europäische Union findet sich die Quintessenz dessen, was das Rechtsschutzsystem der Europäischen Union ausmacht. Während Satz 2 des ersten Unterabsatzes in der klassischen, aus den Römischen Verträgen übernommenen Formulierung bestimmt, dass der Gerichtshof die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge sichert, sieht der zweite Unterabsatz vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Rechtsbehelfe schaffen, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist. Wie sich im Näheren aus den im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union enthaltenen Bestimmungen über den Gerichtshof ergibt, beruht das als Einheit konzipierte Rechtsschutzsystem auf zwei Pfeilern, dem der dezentralen Anbindung des Gerichtshofes an die Gerichtssysteme der Mitgliedstaaten über das Vorabentscheidungsverfahren und dem der zentralen Rechtskontrolle der Institutionen der Union auf Grund der vor dem Gerichtshof, vor allem vor dem Gericht, zu erhebenden Direktklagen. Der Gerichtshof hat der dezentralen Säule des gemeinschaftlichen Rechtsschutzsystems stets eine besondere Bedeutung beigemessen[1]; nicht umsonst wird das Vorabentscheidungsverfahren als Königsweg zum Gerichtshof bezeichnet.

Hinter diesen Formulierungen steckt zunächst die weise Entscheidung der Herren der Verträge, den Schutz der Rechte, die das Unionsrecht den Bürgern verleiht, zuvörderst in die Hände der nationalen Richter zu legen. Diese wenden das Unionsrecht in gleicher Weise wie das nationale Recht an. Das Unionsrecht ist daher ebenso wenig „fremdes" Recht wie der Gerichtshof ein „fremder Richter" ist. Vielmehr sind die nationalen Richter mit vollem Recht auch Richter des Unionsrechts. Lediglich Fragen seiner Gültigkeit sowie seiner letztverbindlichen Auslegung

* Prof. Dr. Dr. h.c. *Thomas v. Danwitz*, D.I.A.P. (ENA, Paris) ist Kammerpräsident am Gerichtshof der Europäischen Union, Luxemburg.

1 EuGH v. 3.10.2013 – C-583/11 P, ECLI:EU:C:2013:625 Rz. 90 bis 95 m.w.N. – Inuit Tapiriit Kanatami u.a./Parlament und Rat; EuGH v. 28.4.2015 – C-456/13 P, ECLI:EU:C:2015:284 Rz. 45 bis 47 – T & L Sugars und Sidul Açúcares/Kommission; sowie EuGH v. 13.3.2018 – C-384/16 P, ECLI:EU:C:2018:176 Rz. 112 bis114 – European Union Copper Task Force/Kommission.

sind dem Gerichtshof der Europäischen Union vorbehalten, der über diese Fragen insbesondere im Wege des Vorlageverfahrens entscheidet. Daher sind alle nationalen Gerichte zur Vorlage befugt, ein für den konkret anhängigen Rechtsstreit letztinstanzliches Gericht ist hingegen zur Vorlage verpflichtet. Auf der Grundlage dieser Vorlage und nach Durchführung eines Verfahrens, das unter Beteiligung der Parteien des Ausgangsverfahrens, der mitgliedstaatlichen Regierungen und der Kommission stattfindet, gelangt der Gerichtshof zur einheitlichen Auslegung der maßgeblichen Vorschriften des Unionsrechts, die in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen verbindlich ist. Natürlich sind Ihnen diese Grundsätze bestens bekannt, da der BFH in seiner mehr als 50-jährigen Vorlagepraxis[2] den Gerichtshof in über 300 Verfahren mit einem Vorabentscheidungsersuchen befasst hat[3]. Dabei gehört der BFH zu den mitgliedstaatlichen Gerichten, deren Vorlagen am Gerichtshof eine besondere Reputation erreicht haben, nicht zuletzt, weil sie oft grundlegende Fragen des Unionsverfassungsrechts aufgeworfen haben. Nur beispielhaft möchte ich auf die Rechtssachen *Kupferberg*[4] und *Racke*[5] verweisen, in denen der Gerichtshof mit grundlegenden Fragen des Verhältnisses zwischen Unions- und Völkerrecht befasst war; die Rechtssache *TU München*[6], in der es maßgeblich um die heute in Art. 41 der Charta verankerten Verfahrensgarantien des Unionsverwaltungsrechts ging; die Rechtssache *Schumacker*[7] zu den im Bereich des Rechts der direkten Steuern geltenden unionsrechtlichen Grenzen und schließlich die Vorlage des BFH in der Rechtssache *Emsland-Stärke*[8], die den Gerichtshof dazu veranlasste, die wesentlichen Konturen des Grundsatzes des Rechtsmissbrauchs aufzuzeichnen und damit den Grundstein für die Rechtsprechung *Halifax*[9] zu legen[10].

Wenn ich die Grundsätze des Vorabentscheidungsverfahrens dennoch wiederhole, so vor allem, um zu betonen, dass die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts ihrem Wesen nach eine *gemeinschaftliche Aufgabe* der mitgliedstaatlichen und der europäischen Gerichtsbarkeit ist, für die eine gute Zusammenarbeit unverzichtbar erscheint, namentlich um zu gewährleisten, dass das Unionsrecht eine Auslegung erfährt, die seine allgemeine Anwendung in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen sichert.

Auch angesichts der ansteigenden Verfahrenseingänge beim Gerichtshof erscheint eine aktive Mitwirkung der nationalen Gerichte am Vorabentscheidungsverfahren sinnvoll und notwendig, um es dem Gerichtshof so zu ermöglichen, sich ganz auf seine Aufgabe der Auslegung des Unionsrechts zu konzentrieren. Die Entwicklung zeigt eine ständig steigende Inanspruchnahme des Gerichtshofes durch Ersuchen der mitgliedstaatlichen Gerichte. Während 2008 noch 288 Vorlagen an den Gerichtshof gerichtet wurden, waren es 2011 schon 423. Im vergangenen Jahr 2017 wurden von den insgesamt 739 eingegangen Rechtssachen 533 im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens von nationalen Gerichten anhängig gemacht, was rund 72 % aller Eingänge entspricht. Aus Deutschland kamen 149 dieser Ersuchen, also rund 28 %. Diese werden vom Gerichtshof in einer durchschnittlichen Verfahrensdauer von 15,7 Monaten abgeschlossen; eine Dauer, deren Einhaltung der Gerichtshof als wesentliche Voraussetzung für einen funktionierenden Rechtsprechungsdialog erachtet.

III.

Nach meiner Erfahrung wird die Rolle und Bedeutung der mitgliedstaatlichen Richter in der – häufig stark akademisch geführten – Diskussion um den Rechtsprechungsverbund und um den besonderen Dialog der Richter im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens viel zu wenig beleuchtet und meines Erachtens bedauerlicherweise stark unterschätzt. Denn schon dem Ersuchen um Vorabentscheidung sind in aller Regel sämtliche Informationen und Argumente zu entnehmen, die für das Auslegungsergebnis von ausschlaggebender Bedeutung sind. Jedenfalls sollte das der Fall sein. Zunächst liegt es in der ausschließlichen Zuständigkeit der mitgliedstaatlichen Gerichte, alle maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen oder, was im Fall von Revisionsgerichten von nicht minder großer Bedeutung ist, auf die bindenden Feststellungen der Tatsachengerichte hinzuweisen. Da Parteivertreter im Verfahren vor dem Gerichtshof die maßgeblichen Sachverhaltsumstände nicht selten in Zweifel ziehen, kommt der Präzision und Eindeutigkeit der gerichtlichen Sachverhaltsfeststellungen in der Praxis eine nicht zu überschätzende Bedeutung zu. Gleiches gilt für die

2 Das erste Vorabentscheidungsersuchen hat der BFH wohl mit Beschluss vom 25.4.1967 vorgelegt. Siehe dazu EuGH v. 13.12.1967 – 17/67, ECLI:EU:C:1967:56 – Neumann.

3 Auf Vorlage des BFH sind 312 Urteile bzw. Beschlüsse ergangen; 9 Verfahren sind noch anhängig (Quelle: interne Datenbanken des EuGH. Stand 7.6.2018).

4 Siehe EuGH v. 26.10.1982 – 104/81, ECLI:EU:C:1982:362 Rz. 17 ff. – Kupferberg, zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Bestimmungen eines Freihandelsabkommens.

5 Siehe EuGH v. 16.6.1998 – C-162/96, ECLI:EU:C:1998:293 Rz. 46 – Racke, zur Bindung der Unionsorgane an das Völkergewohnheitsrecht und insbesondere zur Anwendung der Grundsätze *pacta sunt servanda* sowie *clausula rebus sic stantibus*, die in Art. 26 und Art. 62 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge kodifiziert sind (Rz. 49, und 53 bis 56 des Urteils).

6 EuGH v. 21.11.1991 – C-269/90, ECLI:EU:C:1991:438 Rz. 14 ff. – Technische Universität München, zum Recht auf eine sorgfältige und unparteiische Untersuchung aller relevanten Gesichtspunkte des Einzelfalles, zum Recht auf rechtliches Gehör und zur Begründungspflicht.

7 Siehe EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, FR 1995, 224 m. Anm. *Waterkamp-Faupel* – Schumacker.

8 Siehe EuGH v. 14.12.2000 – C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695 Rz. 51 bis 53 – Emsland-Stärke.

9 Siehe dazu EuGH v. 21.12.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 – Halifax u.a., das sich in Rz. 69 auf das Urteil Emsland-Stärke stützt und in Rz. 74 und 75 die in jenem Urteil herausgearbeiteten Voraussetzungen für die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs aufgreift.

10 Die vorstehend genannten Urteile sind allesamt in der Großen Kammer bzw. dem Plenum des Gerichtshofes ergangen. In diesen Formationen sind insgesamt 16 Urteile auf Vorlage des BFH ergangen: EuGH v. 26.10.1982 – 104/81, ECLI:EU:C:1982:362 – Kupferberg; EuGH v. 26.4.1983 – 38/82, ECLI:EU:C:1983:108 – Hansen,; EuGH v. 8.11.1990 – C-231/89, ECLI:EU:C:1990:386 – Gmurzynska-Bscher; EuGH v. 21.11.1991 – C-269/90, ECLI:EU:C:1991:438 – Technische Universität München; EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, FR 1995, 224 m. Anm. *Waterkamp-Faupel* – Schumacker; EuGH v. 4.10.1995 – C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 – Armbrecht; EuGH v. 17.9.1997 – C-141/96, ECLI:EU:C:1997:417 – Langhorst; EuGH v. 16.6.1998 – C-162/96, ECLI:EU:C:1998:293 – Racke; EuGH v. 19.9.2000 – C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 – Schmeink & Cofreth und Strobel; EuGH v. 14.12.2000 – C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695 – Emsland-Stärke; EuGH v. 21.12.2006 – C-152/03, ECLI:EU:C:2006:123, FR 2006, 466 – Ritter-Coulais; EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, FR 2005, 902 m. Anm. *Kanzler* – Schempp; EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630 – FKP Scorpio Konzertproduktionen; EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, FR 2009, 230 – Persche; EuGH v. 12.6.2012 – C-611/10 und C-612/10, ECLI:EU:C:2012:339 – Hudzinski; EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109 – Grünewald.

Auslegung und Anwendung des einschlägigen nationalen Rechts. Auch hier ist es praktisch überaus wichtig, die Auslegung des nationalen Rechts in einer Weise zu erläutern, die es auch und gerade den Richtern des Gerichtshofes, die mit dem jeweiligen nationalen Recht nicht vertraut sind, ermöglicht, dessen innere Logik nachvollziehen zu können, bspw. wenn es darum geht, die Möglichkeit einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts in Betracht zu ziehen. Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes und die Hinweise für die Vorlagegerichte enthalten die in dieser Hinsicht zu berücksichtigenden Gesichtspunkte. Hier gilt die Faustregel, dass solche Erläuterungen umso willkommener sind, je komplexer das nationale Recht beschaffen ist. Für das deutsche Steuerrecht gilt also die Devise maximaler Erläuterungsbedürftigkeit.

Die in aller Regel nach nationalem Recht zu beurteilende Erheblichkeit der gestellten Auslegungsfragen führt demgegenüber dazu, dass der Gerichtshof diesen in ständiger Rechtsprechung eine Vermutung der Erheblichkeit zubilligt[11]. Jenseits allgemeiner Erläuterungen sind in dieser Hinsicht also nur Hinweise auf die Gründe angezeigt, welche die logische Abfolge und die Erforderlichkeit der Beantwortung bedingt gestellter Fragen erläutern. Aus Sicht des Gerichtshofes ist es schließlich zwar nicht zwingend, jedoch überaus wünschenswert, dass das Vorlagegericht die für und wider ein Auslegungsergebnis streitenden Gesichtspunkte in der Begründung seiner Vorlage behandelt. Obwohl es in dieser Hinsicht sehr unterschiedliche Rechtsprechungstraditionen gibt, ist es für den Gerichtshof mehr als nur hilfreich, vorläufige Überlegungen der mitgliedstaatlich zuständigen Gerichte zu kennen, bevor er eine verbindliche Auslegung der Unionsvorschriften vornimmt. Dies gilt in besonderem Maße, wenn es sich um Ausführungen fachlich spezialisierter Höchstgerichte handelt. Den Wert solcher Überlegungen mag man daran ermessen, dass die übrigen am Verfahren vor dem Gerichtshof Beteiligten in aller Regel eine bestimmte Sicht auf die Dinge haben, die mit einer richterlichen Perspektive unvergleichbar ist. Um die juristische Bedeutung eines Ersuchens in vollem Umfang würdigen zu können, erscheint daher aus Sicht des Gerichtshofs eine entsprechende inhaltliche Anleitung von Seiten der mitgliedstaatlichen Fachgerichte sinnvoll. Diese Einschätzung verdient im Steuerrecht besondere Beachtung. Denn im Bereich der direkten Besteuerung ist es in aller Regel nicht der im Rahmen der grundfreiheitsrechtlichen Prüfung anzulegende Maßstab, der – für sich genommen – Probleme aufwirft. Vielmehr ist es die sachliche Komplexität des mitgliedstaatlichen Steuerrechts, also des Prüfungsgegenstandes, die dem Gerichtshof Schwierigkeiten bereitet, zumal wenn er – was regelmäßig der Fall ist – mit konfligierenden Aussagen zu dessen Inhalt konfrontiert wird. Der bloße Versuch einer Bewältigung derartiger Schwierigkeiten ohne Hilfe des fachlich zuständigen Gerichts bliebe daher immer ein heikles Unterfangen. Die bloße Vorstellung, dass eine Entscheidung in Verkennung der wesentlichen Charakteristika einer nationalen Steuervorschrift ergeht, sollte Grund genug sei, dem Gerichtshof nicht nur die zwingend notwendigen, sondern alle hilfreichen Erläuterungen zur Verfügung zu stellen.

Wichtig ist zudem, dass nach dem vom Vertrag geschaffenen Verfahren der Vorabentscheidung die Initiative ausschließlich bei den nationalen Gerichten liegt. Der Gerichtshof hat mit seiner Rechtsprechung zum „acte clair“ und zum „acte éclairé“ zwar die Kategorien bezeichnet, in denen eine Vorlage an den Gerichtshof untunlich bzw. für Höchstgerichte nicht verpflichtend ist. Darüber hinaus gilt indes der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit. Deswegen vertraut er vollauf darauf, dass die mitgliedstaatlichen Gerichte die Erforderlichkeit einer Vorlage verantwortungsvoll prüfen und beurteilen. So erscheint es unproblematisch, eine Rechtssache, in der sich eine Unionsrechtsfrage stellt, dennoch nicht vorzulegen, wenn der Rechtsstreit auf der alleinigen Grundlage des nationalen Rechts entschieden werden kann, ohne dass es ihrer Beantwortung bedarf. Demgegenüber ist indes zu bedenken, dass Höchstgerichte, die eine Vorlage zu vermeiden suchten, um die eigene Rechtsprechung zum nationalen Recht gegenüber einer unionsrechtlich formulierten Kritik „abzusichern“, mit einer derartigen Strategie in aller Regel schlecht gefahren sind. Denn es zeigt sich, dass eine solche Rechtsfrage über kurz oder lang von einem Untergericht desselben oder einem Gericht eines anderen Mitgliedstaates vorgelegt wird und sich das Höchstgericht in einem solchen Fall der Möglichkeit benommen hat, den guten Sinn seiner eigenen Rechtsprechung unionsrechtlich zu erläutern. Daher ist es in einem solchen Fall in aller Regel vorzugswürdig, den „Stier bei den Hörnern zu packen“ und selbst die Initiative zu ergreifen, um unionsrechtliche Geltungszweifel an einer Rechtsprechung auszuräumen[12].

Es sollte sodann bedacht werden, dass es aus Sicht des Gerichtshofes nicht darum gehen kann und darf, ob ein bestimmtes Ersuchen oder das mit ihm verfolgte Anliegen „erfolgreich“ war oder nicht. Denn der bloße Umstand, dass ein mitgliedstaatliches Gericht eine bestimmte Auslegungsfrage des Unionsrechts als ernsthafte Rechtsfrage erachtet und dem Gerichtshof vorlegt, verpflichtet die als Rechtsgemeinschaft verfasste Union zur vorbehaltlosen Prüfung, der jedoch die Beteiligung der interessierten Mitgliedstaaten der Union und der Europäischen Kommission vorgeschaltet ist. Es ist gerade dieses Verfahren, das die Vielfalt der europäischen Rechtswirklichkeit in das Verfahren einspeist, und ihm dadurch einen „diskursiven Mehrwert“ gegenüber dem vor dem mitgliedstaatlichen Gericht erreichten Sach- und Streitstand vermittelt. Erst in Ansehung des gesamten Meinungsbildes, das sich nach dem Verfahren vor dem Gerichtshof abzeichnet und über welches das Vorlagegericht naturgemäß nicht verfügen konnte, schreitet dieser zur Auslegung. Aus langjähriger Beratungserfahrung darf ich ergänzen, dass die Entscheidungsfindung durch die qualifizierten Schriftsätze von Kommission und Mitgliedstaaten oder die Schlussanträge der Generalanwälte mitunter maßgeblich erleichtert werden kann, nicht selten bleibt die letztendliche Entscheidung jedoch, auch und gerade im Steuerrecht, eine Frage wertender Abwägung oder gar richterlicher Intuition, die übergeordneten Gesichtspunkten folgt, jedenfalls aber den Kategorien von „richtig“ und „falsch“ entzogen ist.

Überdies möchte ich – gerade als Richter mit einschlägigem akademischen Vorleben – daran erinnern, dass die – soweit ersichtlich – eindeutige Präferenz für das Modell kollegialer Entscheidungsfindung in der gemeinsamen Rechtsprechungstradi-

11 Siehe dazu EuGH v. 31.1.2017 – C-573/14, ECLI:EU:C:2017:71 Rz. 56 – Lounani, und EuGH v. 23.1.2018 – C-179/16, ECLI:EU:C:2018:25 Rz. 45 – F. Hoffmann-La Roche u.a.

12 Siehe dazu den Vorlagebeschluss der französischen Cour de Cassation Nr. G 15 14212, Conseils et mise en relation (CMR), v. 6.12.2016, und EuGH Urt. v. 19.4.2018 – C-645/16, ECLI:EU:C:2018:262 Rz. 13 – CMR.

tion demokratischer Rechtsstaaten in Europa und darüber hinaus ihren Grund nicht darin findet, dass diese die logische Unangreifbarkeit oder die gedankliche Präzision von Urteilen begünstigen oder gar gewährleisten würde. Man möchte eher meinen, das Gegenteil sei der Fall. Dies gilt auch für die supranationale Rechtsgemeinschaft der Europäischen Union vielleicht in besonderem Maße. So sehr der Gerichtshof für Urteile Kritik verdient, wenn diese methodisch unsauber und rechtlich angreifbar sein sollten oder sind, so sehr sollten akademische Kritiker – auch und gerade, wenn sie das Richteramt ausüben – die Kirche im Dorf lassen und nachvollziehbare Gedankengänge und Abwägungen als Ergebnis höchstrichterlicher Entscheidung akzeptieren, auch wenn sie in der Sache eine andere vertretbare Abwägung für vorzugswürdig halten mögen.

IV.

Vor diesem Hintergrund möchte ich einige Beispiele gelungener Kooperation in europäischen Rechtsprechungsverbund beleuchten. Aus der jüngeren Vorlagepraxis des BFH möchte ich zunächst die zur Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 1 ErbStG ergangene Rechtsprechung in der Rechtssache *Sparkasse Allgäu*[13] erwähnen, die auf den maßgeblichen Zeitraum bezogen als eine gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angesehen wurde. Die Vorlage des BFH gab dem Gerichtshof Gelegenheit, seine maßgeblich in der Rechtssache *Columbus Container*[14] entwickelte Rechtsprechung zum Nebeneinander konfligierender Erfordernisse im nichtharmonisierten Recht der direkten Besteuerung zu konkretisieren[15]. Die auf Grund eines ausdrücklichen Hinweises des Vorlagegerichts vom Gerichtshof explizit auf den Zeitraum vor Inkrafttreten der Richtlinie 2011/16[16] und eines Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich bezogene Beurteilung anhand der Niederlassungsfreiheit weist allgemeiner auf die Tendenz einer vorsichtig fortschreitender Harmonisierung der direkten Besteuerung in der Union hin.

So zutreffend es einerseits ist, dass das Recht der direkten Besteuerung im Wesentlichen nationales Recht ist, so eindrucksvoll bezeugt die Rechtssache *Sparkasse Allgäu* den anerkannten Grundsatz, dass dieser Umstand die Mitgliedstaaten nicht von der Beachtung der Grundfreiheiten entbinden kann. Andererseits ist hinzuzufügen, dass die Rechtsangleichung gem. Art. 115 AEUV namentlich das materielle Recht der direkten Besteuerung erfasst, das nach Art. 114 Abs. 2 AEUV von der Binnenmarktkompetenz ausgenommen ist. Jenseits der klassischen Beispiele der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435[17] und der Zinsertragsrichtlinie 2003/49[18] sei namentlich auf die Richtlinie 2016/1164 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts[19] und die am 25.5.2018 verabschiedete Richtlinie 2018/822 zum verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen[20] hingewiesen.

Im Rahmen der anhängigen Rechtssachen *N Luxemburg*, *T Dänemark* u.a.[21] stellt sich angesichts dieser normativen Sachlage die Frage, ob das Verbot des Rechtsmissbrauchs als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts der direkten Besteuerung anerkannt werden und ohne gesonderte rechtliche Grundlage im nationalen Recht zur Anwendung gebracht werden kann, wie es der Gerichtshof in der Rechtssache *Cussens*[22] für die Mehrwertsteuer entschieden hat. In diesem Urteil hat der Gerichtshof unter Verweis auf die in unterschiedlichen Bereichen des Unionsrechts ergangene Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, über den allgemeinen Charakter verfügt, der einem solchen Grundsatz zu eigen ist[23]. Im Hinblick auf die angesichts einer missbräuchlichen Praxis für die Besteuerung maßgeblichen Sachlage ist im Bereich der Mehrwertsteuer auf die Lage abzustellen, die ohne die eine missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte. In einem solchen Fall kommen bei Feststellung einer missbräuchlichen Praxis daher die nationalen Vorschriften zur Anwendung, die eine Steuerpflicht vorsehen, da die Richtlinie für sich genommen keine Verpflichtungen für einen Einzelnen zu begründen vermag[24]. Ob und inwieweit diese Lösung auf das Recht der direkten Besteuerung übertragbar ist, wird in den anhängigen Rechtssachen zu den dänisch-luxemburgischen Steuersparmodellen zu klären sein.

Aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts der Union sei sodann auf das gelungene Zusammenwirken des BFH mit dem Gerichtshof in den Rechtssachen *Rey Grundstücksgemeinschaft*[25] hingewiesen. So konnte der Gerichtshof in dieser Rechtssache auf Grund der präzisen Hinweise des *BFH*[26] Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes in einer Weise zur Anwendung bringen, die konkret auf die Besonderheiten der Situation des Ausgangsverfahrens Bezug nahm[27]. In der Rechtssche *Senatex*, welche der zweitgenannten, die rückwirkende Berichtigung der Mehrwertsteuer-Identifika-

13 EuGH v. 14.4.2016 – C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253 – Sparkasse Allgäu.

14 EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754 Rz. 38 und 43 – Columbus Container Services.

15 Siehe dazu EuGH v. 14.4.2016 – C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253 Rz. 25 bis 30 und 32 – Sparkasse Allgäu.

16 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1).

17 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6).

18 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49).

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

20 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. EU 2018 Nr. L 139, 1).

21 Anhängige Rechtssachen N Luxembourg 1, C-115/16; T Danmark, C-116/16; Y Denmark, C-117/16; X Denmark, C-118/16; C Danmark, C-119/16, sowie Z Denmark, C-299/16.

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

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

24 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881 Rz. 46 bis 50 – Cussens u.a.

25 EuGH v. 9.6.2016 – C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft.

26 Siehe dazu EuGH v. 9.6.2016 – C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417 Rz. 58 und 63 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft.

27 Ebenda Rz. 60 und 64.

tionsnummer betraf, ermöglichte die vom Niedersächsischen FG präzise herausgearbeitete Problemstellung[28] es dem Gerichtshof, eine ebenso klare Antwort zu geben.

Die seit geraumer Zeit zu beobachtende Neigung der nationalen Gesetzgeber, das Steuerrecht zu Zwecken der Begünstigung bestimmter Formen wirtschaftlicher Aktivitäten in Dienst zu nehmen, hat das mitgliedstaatliche Steuerrecht naturgemäß in den Fokus des in Art. 107 Abs. 1 AEUV verankerten Verbots staatlicher Beihilfen gerückt. Die konkrete Tragweite des Beihilfeverbots im Steuerecht ist, namentlich in Deutschland, im Nachgang zum Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache *World Duty Free*[29] mit Nachdruck diskutiert worden. Angesichts der besonderen Situation, die für Steuerpflichtige entstehen kann, wenn eine entsprechende nationale Regelung als nicht notifiziertes Beihilferegime[30] und ggf. unabhängig von einer etwaigen Vereinbarkeitsentscheidung der Kommission als ein zurückzufordernden Vorteil[31] anzusehen wäre, ist es sehr zu begrüßen, dass der *BFH* mit einer Vorlage in der Rechtssache *A-Brauerei*[32] dem Gerichtshof die Gelegenheit gibt und – auf Grund der sehr argumentativen Begründung dieser Vorlage – die Notwendigkeit schafft, seine Rechtsprechung weiter zu entfalten. In der Rechtssache A-Brauerei wird der Gerichtshof insbesondere zu der Frage Stellung nehmen, ob und unter welchen Umständen die Voraussetzungen, die eine nationale Steuervorschrift für die Gewährung eines Steuervorteils enthält[33], die zu einer unterschiedlichen Erfassung von Wirtschaftsteilnehmern führen können, als selektiv im Sinne des Beihilfetatbestands anzusehen ist. Gleiches gilt für die Rechtfertigung eines gewährten Vorteils auf Grund der Natur oder der Systematik des Systems, in das sich die Steuerbegünstigung einfügt[34]. Auch zu dieser Frage hat der *BFH* bedenkenswerte Erwägungen[35] angestellt, die es dem Gerichtshof ermöglichen, Licht in das Dunkle zu bringen. Vor diesem Hintergrund spricht es für sich, dass der Gerichtshof beschlossen hat, die Große Kammer mit diesen Fragen zu befassen.

Die materiell-rechtliche Frage der Selektivität bildet indes nicht die einzige Frage, die von der Beachtung des Beilhilfeverbotes im Steuerrecht aufgeworfen wird. Denn namentlich mit Blick auf Konstellationen, in denen ein – möglicherweise beihilferechtlich relevanter – Steuervorteil aufgrund einer Vorschrift gewährt wurde, für die keine beihilferechtliche Notifizierung erfolgt ist, stellt sich – gerade aus Sicht der betroffenen Unternehmen – die Frage nach einer angemessenen Form der Rechtsschutzgewährung mit Nachdruck. Vor diesem Hintergrund erscheint es bedenkenswert, die Zulässigkeit einer negativen Feststellungsklage von Steuerpflichtigen in Betracht zu ziehen, die auf die Klärung der Frage gerichtet wäre, dass ein bereits gewährter oder konkret in Aussicht gestellter Steuervorteil *keine* dem Beihilfetatbestand unterfallende selektive Begünstigung darstellt. Eine solche Form der Rechtsschutzgewährung würde zugleich den Weg eröffnen, über das Vorabentscheidungsverfahren eine letztverbindliche Klärung der Unionsrechtsfrage in durchaus überschaubarem Zeitrahmen erreichen zu können. Eine solche Möglichkeit hätte überdies den Charme, die Klärung der sich jeweils stellenden Unionsrechtsfragen im richterlichen Dialog und auf der Grundlage der fachlichen Einschätzung der national zuständigen Gerichtsbarkeiten mit dem Gerichtshof herbeiführen zu können.

V.

Ich komme zum Schluss. Es ist keine einfache Aufgabe, den europäischen Rechtsprechungsverbund mit Leben zu erfüllen und zu einem gemeinsamen Unternehmen zu machen, das von allem Beteiligten als sinnvoll und bereichernd empfunden wird. Trotz der weiterhin bestehenden Verbesserungsmöglichkeiten sollte das bisher Erreichte als solides Fundament für diesen Rechtsprechungsverbund verstanden werden. Denn in allen Mitgliedstaaten und erst recht auf der Ebene der Union sind sich die Richter zunehmend bewusst, dass das Zusammenwirken im Rechtsprechungsverbund der Gerichte eine ebenso sinnvolle wie notwendige Praxis ist, um den Unionsbürgern die Möglichkeit zu verschaffen, in den vollen Genuss der Rechte zu kommen, die ihnen das Unionsrecht gewährt. Auch und gerade bei der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes, der auf die Kraft von Wettbewerb und unternehmerischer Innovationskraft setzt, sollte die Bedeutung des Steuerrechts nicht außer Acht gelassen werden. Dazu gehört nicht nur die legislative Verabschiedung gemeinsamer Regeln, sondern vor allem die praktische Gewährleistung der Wirksamkeit dieser Regeln, gleich viel ob dieses Ziel im Wege der Einhegung nationalen Steuerrechts durch die Grundfreiheiten und ihre Anwendung oder durch die einheitliche Auslegung des Steuerrechts der Union befördert wird.

Doch diese instrumentelle Sicht auf die Dinge verfehlt allzu oft den Wesenskern dessen, was den Rechtsprechungsverbund eigentlich ausmacht. Denn es geht darum, dass die mitgliedstaatlichen Gerichte in diesen Rechtsprechungsverbund ihre ganze Sachkunde und das Proprium ihres nationalen Rechts einbringen, um so ein gemeinsames Recht für die Union zu schaffen. Dass der Weg dorthin mitunter steinig sein kann, Missverständnis auftreten können und Hindernisse aus dem Weg geräumt werden müssen, liegt in der Natur dieser Aufgabe und sollte uns angesichts der Herausforderung, die ihre Bewältigung fraglos darstellt, nicht mutlos werden lassen. Vielmehr bilden die wechselseitige Verzahnung und Interdependenz des mitgliedstaatlichen Rechts und des Rechts der Union eine ge-

28 Siehe EuGH v. 15.9.2016 – C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691 Rz. 30, 31 – Senatex.

29 EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 – Kommission/World Duty Free Group u.a.

30 Siehe dazu EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732 Rz. 108 – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich [Steuerbegünstigungen für „Offshore-Unternehmen"]; sowie EuGH v. 26.4.2018 – C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 Rz. 67 und 68 – ANGED [Ausnahmen von einer regionalen Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen].

31 Siehe dazu EuGH v. 21.11.2013 – C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 Rz. 45 – Deutsche Lufthansa; EuGH v. 11.11.2015 – C-505/14, ECLI:EU:C:2015:742 Rz. 25 und 26 – Klausner Holz Niedersachsen, sowie Beschluss des Gerichtshofs v. 4.4.2014 – C-27/13, ECLI:EU:C:2014:240 Rz. 27 – Flughafen Lübeck.

32 Rechtssache A-Brauerei, C-374/17, anhängig.

33 Siehe dazu den Vorlagebeschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 Rz. 49 bis 52, BStBl. II 2017, 916.

34 Siehe dazu EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 Rz. 42 – Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke und EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rz. 58 und zitierte Rechtsprechung – Kommission/World Duty Free Group u.a.

35 BFH Vorlagebeschluss v. 30.5.2017 – II R 62/14 Rz. 60 ff., BStBl. II 2017, 916.

meinsame Verantwortung für die europäische Rechtsgemeinschaft, die nur in konstruktivem Miteinander bewältigt werden kann.

Aus meiner persönlichen Perspektive darf ich abschließend hinzufügen, dass die vergangenen 12 Jahre, gerade im Bereich des Steuerrechts gute Jahre waren, für die eine überaus konstruktive Entwicklung zu verzeichnen ist. Während es zunächst große Vorbehalte gegen die Rechtsprechung des Gerichtshofes im Bereich der direkten Steuern gab, ist diese Haltung nach einer Phase des intensiven Dialogs, einer insgesamt sehr abgewogenen, ja nüchternen Sichtweise der Zusammenhänge gewichen. Während heute allgemein anerkannt ist, welche Bedeutung die europäischen Rahmenvorgaben für das nationale Steuerrecht im Hinblick auf die Festigung des Binnenmarktes spielen, achtet der Gerichtshof weiterhin genau darauf, dass die Funktionsgrenzen gewahrt werden, die der dritten Gewalt auch und gerade in Europa gezogen sind.

*Dr. Friedrich Loschelder, München**

Verständigungen im finanzgerichtlichen Verfahren

Inhaltsübersicht

I. Entwicklung und Bedeutung der Verständigung im Steuerrecht
II. Voraussetzungen einer Verständigung – Anspruch und Wirklichkeit
III. Reichweite der Bindungswirkung
1. Bindung der Beteiligten
2. Bindung des Gerichts?
IV. Zustandekommen und Zuständigkeit
V. Rechtsschutz
VI. Fazit

Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem gehören zum Gerichtsalltag. Sie sind ein allgemein anerkanntes und effizientes Mittel zur zeitnahen und einvernehmlichen Beilegung von Steuerrechtsstreitigkeiten. In der Praxis stellen sich aber immer wieder Fragen in Bezug auf die rechtlichen Voraussetzungen und Wirkungen solcher Vereinbarungen. Das gilt insbesondere auch für die Frage, ob Rechtsfragen Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung sein können.

Agreements between the tax authorities and the tax payer are part of judicial everyday life. They establish a generally accepted and efficient way to provide prompt and consensual legal settlements. In practice questions arise concerning the legal requirements and effects of such agreements, in particular whether disputes concerning questions of law may be settled in this way.

I. Entwicklung und Bedeutung der Verständigung im Steuerrecht

Unter den Studenten des Ingenieurs *Ludwig Prandtl*, der vor mehr als 120 Jahren hier in München studiert und promoviert hatte, später nach Göttingen ging und dort Gründer und erster Direktor des Kaiser-Wilhelm-Instituts für Strömungsforschung wurde, dem heutigen Max-Planck-Institut für Dynamik und Selbstorganisation, kursierte folgende Geschichte: Eines Abends in einer Gaststätte fragte ein Biologe einen Aerodynamiker, wie das eigentlich sein könne, dass eine Hummel fliege. Der Aerodynamiker stellte auf einem (wohlgemerkt) Bierdeckel eine Berechnung auf und kam zu dem Ergebnis: Bei einer Flügelfläche von durchschnittlich 0,7 cm² und einem Gewicht von 1,2 g könne die Hummel nach den Gesetzen der Aerodynamik gar nicht fliegen. Den Einwand des Biologen, dass aber die Hummel doch trotzdem fliege, hielt der Aerodynamiker für unwesentlich.

Mit der Verständigung im Steuerrecht ist es lange Zeit ähnlich gewesen: Während die höchstrichterliche Rechtsprechung und die Wissenschaft die Möglichkeit eines Vergleichs in Steuersachen lange Zeit verneinten, haben Steuerpflichtige und Finanzbeamte wohl schon immer Einigungen über streitige Fragen erzielt und diese Einigungen der Besteuerung zugrunde gelegt. So heißt es etwa in einem Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahr 1925[1]: „In der Tat sind die Steuerfestsetzungsbehörden, um in der Veranlagung voranzukommen, in vielen Fällen genötigt, sich mit dem Steuerpflichtigen über einen bestimmten steuerlichen Tatbestand, insbesondere eine bestimmte Schätzung des Wertes des Gegenstandes der Besteuerung, zu verständigen, der als Grundlage für die Steuerfestsetzung angenommen werden soll."

Man wird also davon ausgehen können, dass es eine Verständigung in Steuersachen wenigstens ebenso lange gibt wie einen gerichtlichen Rechtsschutz, im Zweifel sogar deutlich länger. Allerdings hatte schon damals, 1925, der Reichsfinanzhof entschieden: „Vergleiche, durch die sich die Steuerfestsetzungsbehörde und der Steuerpflichtige unter Verzicht auf die Einlegung oder unter Rücknahme eines Rechtsmittels über den Steueranspruch einigen, sind unwirksam"[2]. – Man verständigte sich also in der Praxis immer wieder. Kam es allerdings zum Streit vor den Gerichten, hatte die Verständigung keinen Bestand.

Dieser schizophrene Zustand, dieser Widerspruch zwischen Besteuerungswirklichkeit und rechtlicher Bewertung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung und ebenso durch die Steuerrechtswissenschaft setzte sich in den folgenden Jahrzehnten fort[3]. Auf der Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1980 in Lübeck berichtete *Streck*[4] über die gängige Praxis des „Arrangements" zwischen Steuerbürger und Finanzamt, bei dem man sich „schlicht auf Zahlen" einige, das sich von der strikten Normanwendung gelöst habe und ein Eigenleben führe, und er mahnte die rechtliche Erschließung dieses „Arrangements" an. Im Resümee der Tagung stellte *Söhn* hingegen fest: Der Jurist müsse Antworten auf der Grundlage des geltenden Rechts suchen; das Steuerrecht müsse das „Arrangement" durch eine in der Praxis handhabbare Theorie überflüssig machen[5].

* Dr. *Friedrich Loschelder*, LL.M. (Edinb.), ist Richter am BFH. Dieser Beitrag ist dem Vorsitzenden des VII. Senats, Herrn *Ulrich Krüger*, anlässlich seines Ausscheidens aus dem BFH gewidmet. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 22.6.2018 in München auf der Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zum „100-jährigen Bestehen einer eigenständigen Steuerrechtsprechung in Deutschland" gehalten hat. Die Vortragsform wurde beibehalten.

1 Vgl. RFH v. 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18, 92, 95.

2 Vgl. RFH v. 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18, 92 (Ls.).

3 Vgl. auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 1 ff.

4 *Streck*, DStJG 3 (1980), S. 272.

5 *Söhn*, DStJG 3 (1980), S. 447.

Und *Tipke* schrieb ein Jahr später, 1981, in der 8. Aufl. seines Lehrbuchs zum Steuerrecht: „Steuervereinbarungen oder Steuerverträge sind unzulässig; sie sind nichtig“[6]. Das sei allgemeine Meinung; und um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre es schlecht bestellt, würde man zulassen, dass Steuerpflichtige Verträge mit den Finanzämtern abschließen dürften, zumal auf der Grundlage kommerziellen Denkens, einer Angebots- und Nachfragementalität, eines Feilschens um die Höhe der Steuerschuld bis zur Grenze der Sittenwidrigkeit.

Dann aber, nur drei Jahre später, 1984, entschied der VIII. Senat des BFH[7]: Sog. tatsächliche Verständigungen über „schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände“ sind im Steuerrecht zulässig und binden nicht nur die Beteiligten, das Finanzamt und den Steuerpflichtigen, sondern auch das Gericht. Zwar seien Vergleiche über Steueransprüche im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzulässig[8]. In Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung aber diene es der Effektivität der Besteuerung und allgemein dem Rechtsfrieden, wenn sich die Beteiligten über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung einigen könnten. Auch wenn sich solche Einigungen auf den Steueranspruch auswirkten, handle es sich jedoch nicht um einen Vergleich über das anzuwendende Recht. Das Recht werde vielmehr erst auf einen einverständlich angenommenen Sachverhalt angewandt.

Die übrigen Senate des BFH haben sich dieser Rechtsprechung in der Folgezeit angeschlossen[9]. Und im Jahr 2008 hat das BMF die maßgeblichen Grundsätze für den Abschluss tatsächlicher Verständigungen für die Finanzverwaltung in einem Schreiben zusammengefasst[10].

Inzwischen ist die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht ein – so *Söhn* zutreffend in seiner Kommentierung zu § 78 AO – „nicht mehr wegzudiskutierendes Faktum“[11]. Das gilt auch für das finanzgerichtliche Verfahren, obwohl die FGO keine dem § 106 VwGO entsprechende Regelung über einen gerichtlichen Vergleich kennt.

Im Jahr 2016 haben die deutschen FG den Angaben des Statistischen Bundesamts zufolge 36.675 Klageverfahren erledigt, nur 6.682 davon, also etwas mehr als ein Sechstel, durch Urteil. 12.179 der Klageverfahren, fast ein Drittel, wurden durch einen Beschluss nach § 138 FGO beendet[12], also durch eine Kostenentscheidung nach Erledigung der Hauptsache.

Mir liegen keine konkreten statistischen Daten darüber vor, wie viele dieser Verfahren sich durch eine förmliche tatsächliche Verständigung erledigt haben. Doch heißt es beispielsweise im Geschäftsbericht der FG der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2013 bis 2015: Der Anteil der „beiderseitigen Hauptsacheerledigungen, etwa im Zusammenhang mit einer tatsächlichen Verständigung im Klageverfahren“, sei weiter gestiegen und liege bei rund 35 % (im Jahr 2003 waren es noch 20 %), was ein Beleg für die Bemühungen der FG sein dürfte, Rechtsfrieden auch ohne streitige Entscheidungen herbeizuführen[13].

Und das FG Hamburg weist in seiner Jahresbilanz für 2017 ausdrücklich darauf hin, dass die durchschnittliche Verfahrensdauer von nur 8,4 Monaten für Klageverfahren auch darauf zurückzuführen sei, dass die Richterinnen und Richter bereits kurz nach Eingang der Klageerwiderung Erörterungstermine anberaumten, in denen es in zahlreichen Fällen zu einer tatsächlichen Verständigung zwischen den Beteiligten komme[14].

Das entspricht auch meiner persönlichen Erfahrung. Die tatsächliche Verständigung gehört zum Gerichtsalltag. Sie ist ein etabliertes und im Grunde unverzichtbares Instrument des Richters zur zeitnahen, einvernehmlichen Streitbeilegung.

II. Voraussetzungen einer Verständigung – Anspruch und Wirklichkeit

Nach der Rechtsprechung des BFH[15] ist eine tatsächliche Verständigung nur dann zulässig,

- wenn sie sich auf Sachverhaltsfragen bezieht, nicht auf Rechtsfragen,
- wenn die Sachverhaltsermittlung erschwert ist
- und wenn die Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

Die tatsächliche Verständigung muss sich auf Sachverhaltsfragen beziehen. Eine Verständigung über Rechtsfragen ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung grundsätzlich nach wie vor unzulässig. Typischer Anwendungsbereich für tatsächliche Verständigungen sind daher vor allem Schätzungsfälle, häufig im Rahmen von Betriebsprüfungen.

Wie sehen solche Fälle in der Praxis aus? Teilweise ganz banal – dazu ein Beispiel: Ein Betriebsprüfer soll ein gewerbliches Unternehmen prüfen, das einen gut gehenden Imbiss betreibt, aber verhältnismäßig geringe Gewinne erklärt hat. Durch Testkäufe ermittelt der Prüfer, wieviel Currysauce für eine Portion Currywurst verwendet wird. Er vergleicht den Gewinn, den der Unternehmer mit der für den Prüfungszeitraum eingekauften Sauce hätte erzielen können, mit den erklärten Erlösen und stellt erhebliche Differenzen fest. Diese führen, zusammen mit weiteren Feststellungen, zu Hinzuschätzungen. Eine Einigung wird nicht erzielt, auch nicht im Einspruchsverfahren. Der Rechtsstreit landet also vor Gericht; und der Betreiber des Imbisses trägt zur Klagebegründung vor: Die Feststellungen des

6 *Tipke*, Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß, 8. Aufl. (1981), § 3 Tz. 6.132.

7 BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 = FR 1985, 306.

8 BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 = FR 1985, 306, unter 3.c) der Entscheidungsgründe.

9 Vgl. BFH v. 5.10.1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; v. 6.2.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, 673; v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625; v. 12.8.1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537; v. 25.8.2006 – VIII B 13/06, BFH/NV 2006, 2122; v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532; v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124 = FR 2009, 178 m. Anm. *Bode*; v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 = FR 2009, 543.

10 BMF v. 30.7.2008 – IV A 3-S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831.

11 So *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 112 m.w.N. (Nov. 2017); s. auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 4 f.

12 Statistisches Bundesamt (Destatis), Rechtspflege – Finanzgericht, Fachserie 10, Reihe 2.5, 2016 (Veröffentlichung vom 3.7.2017).

13 S. Geschäftsbericht der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland, EFG 2016, 957.

14 FG Hamburg, Jahresbilanz 2017, S. 9 (unter: www.justiz.hamburg.de/finanzgericht/); ähnlich auch FG Baden-Württemberg, Geschäftsbericht für das Jahr 2016, S. 9 (unter: http://www.fg-baden-wuerttemberg.de).

15 Vgl. BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155, 1156 m.w.N.

Prüfers seien schon deshalb nicht repräsentativ, weil die jeweiligen Saucen-Mengen in Abhängigkeit vom Gemütszustand und von der Tagesform der wechselnden angestellten Arbeitnehmer stark schwankten. Zudem sei die einmalige Stichprobe nicht verallgemeinerbar und lasse auch keine Rückschlüsse auf die im Prüfungszeitraum, also vor mehreren Jahren, verwendeten Saucenmengen zu. – Die Frage, wie viele Portionen Currywurst der Imbiss in den Streitjahren verkauft hat, ist eine Sachverhaltsfrage und damit einer tatsächlichen Verständigung zugänglich.

Ist die Sachverhaltsermittlung erschwert? Davon ist auszugehen, wenn sich bestehende tatsächliche Unklarheiten oder Ungewissheiten nur mit einem nicht mehr vertretbaren oder einem unangemessenen Arbeits- oder Zeitaufwand beseitigen lassen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann auch auf das Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Arbeitsaufwand und dem erwarteten steuerlichen Erfolg abgestellt werden und ebenso auf die Belastung des Finanzamts durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren[16].

Im Beispielsfall war nicht mehr zu ermitteln, wie viele Portionen Currywurst (und weiterer Gerichte) der Imbiss in den Streitjahren tatsächlich verkauft hatte. Die Sachverhaltsermittlung war also nicht nur erschwert, sondern im Zweifel sogar unmöglich. Man hätte allenfalls überlegen können, ob man mit einem Gutachten einer amtlichen Lebensmitteluntersuchungsstelle die durchschnittliche Saucenmenge einer Portion Currywurst hätte ermitteln lassen können. Es gibt in diesem Bereich ganz erstaunliche Gutachten, beispielsweise zu Garverlusten bei Dönerspießen und ähnlichem. Aber im Beispielsfall erschien allen Beteiligten und auch dem Gericht eine Verständigung als der bessere Weg. Eine solche Verständigung wurde dann schließlich auch getroffen und der Rechtsstreit wurde auf dieser Grundlage beendet.

Weitere typische Anwendungsfälle für tatsächliche Verständigungen ergeben sich nach Betriebsprüfungen beispielsweise bei den bereits angesprochenen Dönerläden, bei Restaurants, Kiosken und Getränkeverkäufen oder etwa im Zusammenhang mit den in Hamburg vor ein paar Jahren mit großer Intensität geprüften Taxiunternehmen. Des Weiteren bieten sich tatsächliche Verständigungen an bei Streitigkeiten über Bewertungsfragen, etwa zu Grundstücken oder zu Unternehmen, vor allem dann, wenn Steuerpflichtiger und Finanzamt einander widersprechende (Wert-)Gutachten vorlegen.

Und schließlich kommen tatsächliche Verständigungen dort in Betracht, wo das Gesetz dem Rechtsanwender Spielräume bei der Beurteilung des festgestellten Sachverhalts oder bei der Beweiswürdigung einräumt, häufig etwa in Bezug auf die Aufteilung sog. gemischt veranlasster Aufwendungen, oder wenn es darum geht, im Zusammenhang mit der AfA die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts festzulegen.

Ein Problem ist allerdings, dass sich Sachverhaltsfragen und Rechtsfragen nicht immer klar voneinander trennen lassen[17]. Daher erkennt die Rechtsprechung auch bei sog. „gemischten Fragen" tatsächliche Verständigungen an. So kann beispielsweise die Gewinnerzielungsabsicht eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung sein, da es sich (so der BFH) im Grunde um eine Einigung über diejenigen objektiven Umstände und Tatsachen handelt, die ihrerseits die tatsächliche Grundlage für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bilden[18]. Dasselbe gilt für eine tatsächliche Verständigung über die Frage, wo sich der „Ort der Geschäftsleitung" einer GmbH i.S.v. § 10 AO befindet[19] oder der Wohnsitz eines Steuerpflichtigen, ebenso für einen sog. Fremdvergleich oder für die Frage nach der Angemessenheit einer Geschäftsführer-Gesamtvergütung[20]. Der BFH toleriert also in mancher Hinsicht durchaus auch Verständigungen über Rechtsfragen, wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit Tatsachen stehen, dass man beides nicht wirklich voneinander trennen kann[21].

Demgegenüber dürfen Einigungen über „reine" Rechtsfragen der BFH-Rechtsprechung zufolge nach wie vor – wegen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung – nicht Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung sein[22]. Zwei Beispiele auch hierzu: Die Frage, ob eine Darlehensrückzahlung an eine Personengesellschaft zu den Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter gehört, kann nicht im Wege einer tatsächlichen Verständigung beantwortet werden[23]. Und auch über den Anfall von Hinterziehungszinsen kann man sich nicht verständigen[24]; denn § 235 Abs. 1 Satz 1 AO legt fest: Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen.

So weit der höchstrichterliche Anspruch. – Die finanzgerichtliche Wirklichkeit sieht mitunter anders aus. Die tatrichterliche Praxis misst der Unterscheidung zwischen Sachverhaltsfragen und Rechtsfragen nicht unbedingt die Bedeutung bei, die ihr nach der dargestellten Rechtsprechung des BFH eigentlich zukommen müsste. Das ist eine etwas schwer zu fassende Thematik, weil sie sich nicht mit Zahlen oder konkreten Fakten belegen lässt. Man muss weitgehend auf persönliche Eindrücke und Erfahrungen zurückgreifen und hierzu das Gespräch mit Richterinnen und Richtern der unterschiedlichen FG suchen und diese befragen. Das habe ich in den letzten Wochen immer wieder getan. Ich habe gefragt: „Wie halten Sie es eigentlich mit der Beschränkung tatsächlicher Verständigungen auf Sachverhaltsfragen?" Der Tenor der Antworten war (auch wenn das nicht unbedingt repräsentativ sein muss) in der Tat zu einem nicht ganz unerheblichen Teil, dass man es mit dieser Unterscheidung nicht so genau nimmt. Eine Richterin antwortete zwar, dass sie da sehr drauf achte. Auf meine Nachfrage: „Worauf genau achten Sie sehr?", lautete die Antwort dann allerdings: „Na, dass ich das entsprechend formuliere." Ein anderer Richter berichtete von einem Vorsitzenden seines Gerichts, der die Klägerseite regelmäßig fragte: „Was wollen Sie denn zah-

16 BMF v. 30.7.2008 – IV A 3-S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831, Tz. 3.

17 Vgl. etwa BFH v. 11.8.2010 – VIII B 68/10, BFH/NV 2010, 2009 m.w.N.; ferner *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 FGO Tz. 62.

18 S. BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532, 534.

19 S. BFH v. 22.8.2012 – I B 86, 87/11, BFH/NV 2013, 6.

20 S. BFH v. 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, 498; weitere Nachweise bei *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 126 (Nov. 2017) mit Fn. 7; zur Verständigung über die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung s. auch BFH v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 = FR 2009, 543.

21 Vgl. auch *Seer*, DStJG 38 (2015), S. 311 (316).

22 Vgl. etwa BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 = FR 2001, 635; v. 15.3.2000 – IV B 44/99, BFH/NV 2000, 1073.

23 So BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 = FR 2001, 635, unter 4. der Entscheidungsgründe.

24 Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 12.4.2018 – 6 K 2254/17, EFG 2018, 994.

len?“, um dann nach Verhandlungen mit dem Finanzamt dazu überzugehen, eine entsprechende Verständigung aufzusetzen.

Das gilt aber nicht nur für die Richterschaft. Im Internet erläutert eine Rechtsanwaltskanzlei auf ihrer Homepage die Vorteile einer tatsächlichen Verständigung und weist auf die Beschränkung auf Sachverhaltsfragen hin, um dann fortzufahren: „In unserer Praxis ergibt sich allerdings immer wieder die Möglichkeit, eine doch noch zulässige Formulierung einer tatsächlichen Verständigung zu finden. Rechtsfragen können im Einzelfall als tatsächliche Fragen umformuliert werden“[25]. Auch dies ist kein Einzelfall.

Wenn sich im Rahmen eines Erörterungstermins oder einer mündlichen Verhandlung abzeichnet, dass die Beteiligten bereit sind, den Rechtsstreit gütlich beizulegen, dann wird auf die Unterscheidung zwischen Sachverhaltsfragen und Rechtsfragen unter Umständen (und vielleicht gar nicht mal so selten) nur noch im Text der Verständigung Rücksicht genommen.

Der in dieser Hinsicht bemerkenswerteste Fall, der mir selbst widerfahren ist, betraf ein Unternehmen, das vom Finanzamt wegen nicht unerheblicher Steuerabzugsbeträge in Haftung genommen worden war. Der Sachverhalt war von der Betriebsprüfung vollständig ermittelt worden. Die Verträge, auf denen die streitigen Zahlungen beruhten, lagen allesamt vor. Die Höhe der im Einzelnen gezahlten Honorare stand fest. Streitig war allein, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Honorarzahlungen dem Steuerabzug unterlagen. Ich hatte zu einem Erörterungstermin geladen, dessen alleiniger Zweck das Rechtsgespräch war. Wir diskutierten die verschiedenen rechtlichen Gesichtspunkte des Falles und ich gelangte im Verlauf des Termins zu der vorläufigen Einschätzung, dass die Inhaftungnahme weitgehend zu Recht erfolgt sei. Der Bevollmächtigte des Steuerpflichtigen bat um Bedenkzeit. Einige Tage später rief mich der zuständige Finanzbeamte an und teilte mir mit, dass man sich mit dem Steuerpflichtigen einigen werde. Auf meine etwas erstaunte Nachfrage, auf welcher tatsächlichen Grundlage eine solche Einigung denn überhaupt erfolgen könne, teilte mir der Finanzbeamte mit, dass er das auch noch nicht wisse; er sei jedoch angewiesen worden, den Fall einvernehmlich zu lösen. Er gehe davon aus, dass der Steuerpflichtige oder sein Berater die politische Schiene bemüht hätten; der Streit habe wirtschaftliche Konsequenzen über den konkreten Fall hinaus. Irgendwann später erhielt ich dann die Mitteilung, dass das Finanzamt dem Klagebegehren weitgehend abgeholfen habe; die Beteiligten erklärten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Und damit war der Fall beendet.

Wir haben also nach wie vor einen – möglicherweise sogar erheblichen – Widerspruch zwischen Besteuerungswirklichkeit und rechtlicher Bewertung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung. Die Rechtsprechung sagt uns: Eine Verständigung über Rechtsfragen ist unzulässig. Aber in der Verwaltungspraxis und auch in der finanzgerichtlichen Praxis wird darauf nur bedingt Rücksicht genommen. Und da die Gerichtsverfahren bei erfolgreichem Abschluss einer tatsächlichen Verständigung in der Regel noch in dem Termin, in dem die tatsächliche Verständigung ausgehandelt worden ist, mit übereinstimmenden Erledigungserklärungen beendet werden, gibt es dann auch keine weitere gerichtliche Kontrolle dieser Praxis mehr.

P. Kirchhof beschreibt im Handbuch des Staatsrechts, im V. Band, dass im geltenden Steuerwesen drei Steuerrechtsordnungen um die tatsächliche Herrschaft ringen: die verfassungsrechtliche Steuerordnung, die gesetzliche Steuerordnung und die Verwaltungspraxis. Dabei sei es die Verwaltungspraxis, die u.a. durch tatsächliche Verständigungen die steuergesetzlichen Vorgaben deutlich lockere[26]. Als Grund nennt er die „Unverständlichkeit und Widersprüchlichkeit des Rechts“, das die steuerlichen Belastungsgründe verschleiere und die Einsichtigkeit des Steuerrechts gefährde. Finanzbehörden und Steuerpflichtige seien deshalb beim Gesetzesvollzug auf Verständigungen angewiesen. Das gilt meiner Ansicht nach aber nicht nur für die Verwaltungspraxis, sondern eben auch für die finanzgerichtliche Praxis.

In Anbetracht dieses Umstandes wäre es sicherlich hilfreich, wenn der Gesetzgeber durch entsprechende Regelungen festlegen würde – so, wie er das etwa für den Strafprozess mit § 257c StPO getan hat –, in welchen Fällen er eine tatsächliche Verständigung für zulässig erachtet und in welchen Fällen nicht, um auf diese Weise dem Rechtsanwender einen klaren Rahmen für eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung zu schaffen[27].

III. Reichweite der Bindungswirkung

1. Bindung der Beteiligten

Eine tatsächliche Verständigung bindet die Beteiligten. Das ist ihr Zweck. Die Beteiligten sollen zu einem späteren Zeitpunkt grundsätzlich nicht mehr von ihren jeweiligen Erklärungen abrücken können[28]. Diese Bindungswirkung ist dem BFH zufolge jeder zulässigen und wirksamen tatsächlichen Verständigung immanent; einer ausdrücklichen Erklärung bedarf es hierzu nicht[29].

Konkret bedeutet das: Das Finanzamt wird durch den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung verpflichtet, das Ergebnis in einem entsprechenden Steuerbescheid umzusetzen. Und der Steuerpflichtige kann diesen Bescheid nicht mehr mit der Begründung anfechten, dass der in der Verständigung festgelegte Sachverhalt unzutreffend sei.

Eine tatsächliche Verständigung kann auch nicht einseitig widerrufen werden, weder von dem Steuerpflichtigen noch vom Finanzamt. Wollen die Beteiligten die Möglichkeit haben, sich von der Verständigung zu lösen, müssen sie dies ausdrücklich in Form eines entsprechenden Vorbehalts vereinbaren[30]. Allerdings besteht nach inzwischen wohl herrschender Auffassung

25 S. www.lhp-rechtsanwaelte.de/steuerstreit/aussenpruefung/tatsaechliche-verstaendigung-finanzamt (Stand: Juni 2018).

26 *Kirchhof* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2014, Bd. V, § 118 Rz. 30; s. auch *Isensee*, StuW 1994, 3, 12; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 131 f. und 136.

27 So auch *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 120 (Nov. 2017).

28 Vgl. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 145 (Nov. 2017) m.w.N. (Fn. 1).

29 Vgl. BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 m.w.N.

30 Vgl. BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625; s. auch BFH v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 = FR 2009, 543.

auch die Möglichkeit, eine tatsächliche Verständigung anzufechten, also wegen Irrtums, Täuschung oder Drohung[31].

Darüber hinaus hat der BFH letztes Jahr entschieden, dass ein Beteiligter ausnahmsweise nach den Grundsätzen vom Fehlen oder Wegfall der Geschäftsgrundlage von einer wirksam geschlossenen tatsächlichen Verständigung zurücktreten und auf diese Weise die Bindungswirkung beseitigen kann[32]. In dem zugrunde liegenden Streitfall ging es um die einkommensteuerliche Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes. Im Einspruchsverfahren und ebenso im Klageverfahren hatte der Steuerpflichtige die Auffassung vertreten, dass dieser Verlust entweder im Jahr 2004 oder aber im Jahr 2007 zu berücksichtigen sei. Auf Vorschlag des FG verständigten sich die Beteiligten darauf, dass der Verlust aus tatsächlichen Gründen dem Jahr 2005 zugerechnet werden müsse, und erklärten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Dabei gingen sowohl der Steuerpflichtige und seine Prozessbevollmächtigten als auch der Vertreter des Finanzamts davon aus, dass der Bescheid über die Einkommensteuer für das Jahr 2005 noch geändert werden könne. Dann aber, als man sich daran machte, die erzielte Verständigung umzusetzen, stellte sich heraus, dass der vormalige Berater des Klägers in einem früheren Stadium des Verfahrens den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 zurückgenommen hatte und dass die Steuerfestsetzung damit bestandskräftig geworden war. Daraufhin verlangte der Kläger eine Verlustberücksichtigung wieder für das Jahr 2007. Das FG lehnte dies mit der Begründung ab: Die Frage nach der Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids sei der alleinigen Risikosphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen; wenn der Steuerpflichtige die tatsächliche Verständigung in dem Glauben abgeschlossen habe, dass eine Berücksichtigung im Jahr 2005 noch möglich sei, handle es sich um einen unbeachtlichen einseitigen Motivirrtum[33].

Der BFH hat dies anders gesehen und hierzu ausgeführt: „Kann der in der Verständigung von den Beteiligten gemeinschaftlich vorausgesetzte Zweck wegen der fehlenden Änderungsmöglichkeit der betroffenen Bescheide von vornherein nicht erreicht werden, ist bei verständiger Würdigung anzunehmen, dass die Beteiligten ohne den Irrtum die Festlegungen so nicht getroffen hätten“[34]. Sei in einem solchen Fall eine Anpassung an die wirklichen Verhältnisse tatsächlich oder rechtlich unmöglich, ungeeignet oder unzumutbar, könne ein Beteiligter nach den Grundsätzen über das Fehlen oder den Wegfall der Geschäftsgrundlage ausnahmsweise von der Verständigung zurücktreten. Dies habe der Kläger getan.

Nach wie vor umstritten ist, woraus sich eigentlich die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung ergibt. Der Rechtsprechung des BFH zufolge beruht die Verbindlichkeit einer tatsächlichen Verständigung auf dem Grundsatz von Treu und Glauben[35]. Dieser Grundsatz gebietet – so der BFH –, dass in einem bestehenden, konkreten Steuerrechtsverhältnis zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und dass er sich insbesondere mit seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt, wenn der andere darauf vertraut und aufgrund dessen eine unwiderrufliche wirtschaftliche Disposition getroffen hat. Es geht also um das Verbot widersprüchlichen Verhaltens, des *„venire contra factum proprium“*.

Eine Disposition der Beteiligten sieht die Rechtsprechung bereits darin, dass diese unter Aufgabe ihrer unterschiedlichen Ausgangspositionen einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf den durch die tatsächliche Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten[36]. Im finanzgerichtlichen Verfahren trifft der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Disposition insbesondere auch dann, wenn er im Hinblick auf die mit dem Finanzamt getroffene Verständigung den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt[37]. Denn eine solche Erklärung ist aus prozessualen Gründen unwiderruflich. Die tatsächliche Verständigung ist somit dem BFH zufolge ein eigenständiges, richterrechtliches Rechtsinstitut.

Dagegen versteht die ganz überwiegende Auffassung im Schrifttum die tatsächliche Verständigung als einen öffentlich-rechtlichen Vertrag[38], teilweise auch konkret als einen Vergleichsvertrag i.S.v. § 55 VwVfG: Das Finanzamt sichert zu, der Besteuerung einen bestimmten Sachverhalt zugrunde zu legen. Der Steuerpflichtige sichert zu, diesen Sachverhalt nicht mehr in Frage zu stellen; er erklärt einen gegenständlich beschränkten, materiell-rechtlichen Einwendungsverzicht[39]. Die Bindungswirkung beruht also auf dem beiderseitigen Bindungswillen der Beteiligten bei Abschluss der Verständigung, letztlich auf dem allgemeinen Rechtssatz „*pacta sunt servanda*“[40].

Eine weitere Auffassung im Schrifttum versteht die tatsächliche Verständigung als „übereinstimmende Wissenserklärung“, mit der die Beteiligten den für sie wahrscheinlichsten Sachverhalt einvernehmlich festlegen[41]. Das erscheint mir insofern problematisch, als tatsächliche Verständigungen in der Praxis eigentlich vor allem dann geschlossen werden, wenn die Beteiligten gerade nicht wissen, wie der wirkliche Sachverhalt ausschaut. Bzw. häufig ist es auch so, dass nur das Finanzamt nicht weiß, wie der wirkliche Sachverhalt ausschaut; und der Steuerpflichtige weiß es zwar, will sein Wissen aber nicht preisgeben.

2. Bindung des Gerichts?

Die Bindungswirkung einer wirksamen tatsächlichen Verständigung erstreckt sich nach herrschender Auffassung auch auf die Gerichte. Bereits in seinem Grundsatzurteil aus dem Jahr 1984 hat der BFH festgestellt, dass das Gericht eine tatsächliche

31 Vgl. etwa BFH v. 28.10.1998 – X R 93/95, BFH/NV 1999, 937; v. 23.10.1996 – I R 63/95, BFH/NV 1997, 765; s. auch *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 145 (Nov. 2017).

32 BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 Rz. 27.

33 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 13.5.2014 – 5 K 1931/10, DStRE 2016, 1073.

34 BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BFHE 258, 199 = BStBl. II 2017, 1155 Rz. 27.

35 BFH v. 12.6.2017 – III B 144/16, BStBl. II 2017, 1165 Rz. 18 m.w.N.; vgl. auch BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 Rz. 16.

36 BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625, unter II.2.b) der Entscheidungsgründe.

37 Vgl. BFH v. 6.7.2016 – X R 57/13, BStBl. II 2017, 334.

38 Grundlegend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 47 ff.; *Seer*, DStJG 38 (2015), S. 311 (317 f.); weitere Nachweise bei *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 116 (Nov. 2017).

39 So *Seer*, DStJG 38 (2015), S. 311 (318).

40 S. *Seer*, DStJG 38 (2015), S. 311 (318).

41 So *U. Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung, 2010, S. 133.

Verständigung der Beteiligten über die Höhe einer Hinzuschätzung „ohne erneute sachliche Überprüfung" seiner Entscheidung zugrunde legen muss[42]. Und in einem Beschluss aus dem Jahr 2005 hat der X. Senat des BFH ergänzend dazu ausgeführt: Das Gericht verstoße gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO – also gegen seine Verpflichtung, der Entscheidung das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen –, wenn es eine wirksame tatsächliche Verständigung und damit eine nach Aktenlage klar feststehende Tatsache nicht berücksichtigt[43].

Jetzt liegt es zwar einerseits auf der Hand, dass eine tatsächliche Verständigung letztlich nur dann sinnvoll ist, wenn sie auch im finanzgerichtlichen Verfahren Bestand hat. Man mag aber gleichwohl fragen, woraus man eine Bindung des Gerichts herleiten will. Denn nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Die FG trifft demnach eine gesetzlich geregelte Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts. Dadurch unterscheidet sich das finanzgerichtliche Verfahren ganz wesentlich vom Zivilprozess. Im Zivilprozess gilt der Beibringungs- oder Verhandlungsgrundsatz. Die Zivilgerichte ermitteln den Sachverhalt eben nicht von Amts wegen; sie dürfen ihren Entscheidungen nur das Tatsachenmaterial zugrunde legen, das von den Parteien vorgetragen worden ist. Übereinstimmend Vorgetragenes oder Zugestandenes muss das Zivilgericht übernehmen, selbst wenn es Zweifel an der Richtigkeit hat[44].

Im finanzgerichtlichen Verfahren gilt das nun gerade nicht. Hier gilt vielmehr, ebenso wie im Besteuerungsverfahren, der Untersuchungsgrundsatz[45]. Das ist rechtsstaatlich begründet; denn mit dem Untersuchungsgrundsatz werden die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwirklicht. Will man aber die in § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO gesetzlich festgelegte und rechtsstaatlich begründete Sachaufklärungspflicht des FG suspendieren, bedarf es hierzu einer entsprechenden rechtlichen Grundlage. Das aber gestaltet sich schwierig:

Geht man mit dem BFH davon aus, dass der Rechtsgrund für die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung auf dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens beruht, steht man vor der Frage: Wieso sollte sich das Verbot widersprüchlichen Verhaltens auch auf das FG erstrecken? Wenn sich Steuerpflichtiger und Finanzamt auf einen bestimmten Sachverhalt einigen und hierüber eine tatsächliche Verständigung erzielen, dann hat sich das FG hierzu noch gar nicht verhalten. Es gibt also auch nichts, wozu es sich treuwidrig in Widerspruch setzen könnte. Allenfalls in den Fällen, in denen das FG selbst im Rahmen eines bei ihm anhängigen Verfahrens eine tatsächliche Verständigung mit einem bestimmten Inhalt angeregt hat, könnte man aus der prozessualen Fürsorgepflicht des Gerichts schließen, dass es sich dann zu dieser Verständigung nicht mit seinem späteren Verhalten in Widerspruch setzen darf.

Leitet man dagegen mit der herrschenden Auffassung im Schrifttum die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung aus einem öffentlich-rechtlichen Vertrag her, also letztlich aus dem Bindungswillen des Steuerpflichtigen und des Finanzamts, dann stellt sich die Frage, warum durch diesen Vertrag auch das FG verpflichtet werden sollte. Das FG ist nicht Partei dieses Vertrags (könnte es meiner Ansicht nach auch gar nicht sein) und hat auch keine entsprechende Willenserklärung abgegeben. Man müsste also eine irgendwie geartete prozessuale Drittwirkung aus dem Vertrag herleiten, die die gesetzlich geregelte Sachaufklärungspflicht des § 76 FGO verdrängt oder überlagert.

Nun kann man natürlich einwenden, dass die Gerichte in der Praxis einer von dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt getroffenen tatsächlichen Verständigung in der Regel ohnehin folgen werden. Das ist faktisch wohl richtig, aber meiner Ansicht nach im Hinblick auf § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO eben nicht unproblematisch. Daher wäre es auch unter diesem Gesichtspunkt zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber hier mit einer entsprechenden gesetzlichen Regelung, die sich auch mit der prozessualen Wirkung einer tatsächlichen Verständigung befasst, Klarheit schaffen würde.

IV. Zustandekommen und Zuständigkeit

Eine tatsächliche Verständigung kann zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens für einen bestimmten Veranlagungszeitraum getroffen werden: im Veranlagungsverfahren, im Verlauf einer Außenprüfung, beispielsweise bei der Schlussbesprechung, im Einspruchsverfahren oder im finanzgerichtlichen Verfahren.

Der BFH verlangt in ständiger Rechtsprechung, dass bei Abschluss der tatsächlichen Verständigung auf Seiten der Finanzbehörde ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger unmittelbar beteiligt ist[46]. Das kann der Sachgebietsleiter der zuständigen Veranlagungsstelle sein, der Sachgebietsleiter der Rechtsbehelfsstelle oder der Vorsteher bzw. sein Vertreter. Eine Absprache mit dem Veranlagungssachbearbeiter führt nicht zu einer tatsächlichen Verständigung. Dasselbe gilt für Absprachen mit dem Außenprüfer oder dem Sachgebietsleiter der Prüfungsstelle, es sei denn, es handelt sich ausnahmsweise um eine sog. veranlagende Außenprüfung, bei der der Prüfer die Auswertung der von ihm getroffenen Prüfungsfeststellungen selbst vornimmt und die daraus resultierende Steuer selbst festsetzt. Unmittelbare Beteiligung bedeutet hier persönliche Anwesenheit des zuständigen Amtsträgers. Eine Vertretung kommt nach Auffassung des BFH nicht in Betracht[47]. Zur Begründung führt der BFH aus: Gerade auch durch die persönliche Anwesenheit des für die Veranlagung zuständigen Beamten solle den Beteiligten die besondere Bedeutung ihrer Erklärungen vor Augen geführt werden[48] – also eine Warnfunktion. Eine tatsächliche Verständigung die ohne Beteiligung eines für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers

42 BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 = FR 1985, 306, unter 3.b) der Entscheidungsgründe.

43 BFH v. 22.2.2005 – X B 177/03, BFH/NV 2005, 509; ebenso: BFH v. 27.2.2007 – X B 178/06, BFH/NV 2007, 1073; ferner: *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, AO, § 162 Rz. 186.

44 *Greger* in Zöller, Zivilprozessordnung, 32. Aufl. 2018, Vorbemerkungen zu §§ 128–252 Rz. 10.

45 S. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rz. 8 (Febr. 2018).

46 Vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808 = FR 2010, 611 m. Anm. *Schell*, unter II.2.c)aa) der Entscheidungsgründe.

47 Vgl. BFH v. 28.7.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290.

48 S. BFH, Urt. v. 28.7.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, unter II.1. der Entscheidungsgründe.

geschlossen wird, ist unwirksam. Sie kann dem BFH zufolge auch nicht nachträglich genehmigt werden[49].

Die Finanzverwaltung sieht das anders. Nach Auffassung des BMF kann der Mangel einer nicht ordnungsgemäßen Vertretung durch ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden[50]. Und das ist wohl auch die herrschende Ansicht im Schrifttum[51].

Zu dieser Frage ist aktuell ein Revisionsverfahren anhängig[52]. Das FG Düsseldorf hat eine tatsächliche Verständigung für wirksam erachtet, an der für die Finanzverwaltung (nur) der zuständige Sachgebietsleiter der Steuerfahndung mitgewirkt hat[53]. Dieser Sachgebietsleiter gehörte zwar einem anderen Finanzamt an; zwischen diesem und dem zuständigen Veranlagungsfinanzamt war aber (so die Feststellungen des FG) konkludent eine „arbeitsteilige Vorgehensweise" vereinbart worden. Die Steuerfahndung habe quasi als veranlagende BP gehandelt.

Ob diese Auffassung im Revisionsverfahren bestand hat, wird sich zeigen. Geht man mit dem BFH davon aus, dass die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruht, könnte man natürlich auch fragen, ob sich ein Steuerpflichtiger nicht widersprüchlich und damit treuwidrig verhält, wenn er, wie dies im Fall des FG Düsseldorfs wohl geschehen ist, im Beisein seines Bevollmächtigten zunächst mit dem anwesenden Sachgebietsleiter einer Steuerfahndungsstelle eine tatsächliche Verständigung trifft und sich anschließend darauf beruft, dass die Finanzverwaltung nicht ordnungsgemäß vertreten gewesen sei.

Für tatsächliche Verständigungen, die im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens geschlossen werden, wird man zudem die Vertretungsregel des § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 FGO berücksichtigen müssen. Danach können sich Behörden auch durch Beschäftigte anderer Behörden vertreten lassen und der Umfang dieser Vollmacht umfasst nach § 81 ZPO (i.V.m. § 155 FGO) u.a. auch die Beseitigung des Rechtsstreits durch einen Vergleich.

Hinsichtlich der Form fordert das BMF, dass eine tatsächliche Verständigung schriftlich festzuhalten und von den Beteiligten zu unterschreiben ist[54]. Sinnvoll ist das auf jeden Fall, schon um Streitigkeiten über den Inhalt der Verständigung zu vermeiden[55]. Die BFH-Rechtsprechung hält dies allerdings nicht für zwingend, sieht aber gleichwohl eine schriftliche Verständigung als Indiz dafür, dass sich die Beteiligten auch wirklich binden wollten[56].

IV. Rechtsschutz

Ist das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung von dem in der tatsächlichen Verständigung festgelegten Sachverhalt abgewichen, ist die Steuerfestsetzung nach hA rechtswidrig und auf Anfechtung des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern.

Hat das Finanzamt dagegen die tatsächliche Verständigung zutreffend umgesetzt, ist die Steuerfestsetzung – jedenfalls insoweit – rechtmäßig. Der Steuerpflichtige kann zwar gleichwohl dagegen klagen; denn eine tatsächliche Verständigung beinhaltet regelmäßig keinen Klageverzicht nach § 50 FGO. Die Klage wäre dann aber unbegründet.

Der Steuerpflichtige kann allenfalls geltend machen, dass keine wirksame tatsächliche Verständigung zustande gekommen ist. Hierzu muss er den Steuerbescheid angreifen, mit dem die Verständigung umgesetzt worden ist. Ob eine wirksame tatsächliche Verständigung vorliegt, prüft das Gericht inzident[57].

Hat der Steuerpflichtige den Bescheid bestandskräftig werden lassen, kann er wegen der Subsidiarität einer Feststellungsklage nach § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO keine auf Feststellung der Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung gerichtete Klage erheben[58].

V. Fazit

Ich komme zum Schluss. Der große Vorteil, den eine tatsächliche Verständigung im finanzgerichtlichen Verfahren bietet, ist, dass mit einer einvernehmlichen Lösung keiner der Beteiligten als „Verlierer" aus dem Gerichtssaal geht. Und die Verständigung führt auch dort zu Ergebnissen, die von beiden Beteiligten getragen werden, wo an sich die Ermittlung des zutreffenden Sachverhalts als „richtige" Grundlage der Besteuerung erheblich erschwert oder unmöglich ist. Die tatsächliche Verständigung hat damit eine hohe Befriedungsfunktion.

Zudem wird das finanzgerichtliche Verfahren in der Regel mit dem Abschluss einer tatsächlichen Verständigung zeitnah beendet. Es gibt kein streitiges Verfahren mehr, auch kein Warten auf eine mündliche Verhandlung und auf ein Urteil oder darauf, dass eine der Parteien ein Rechtsmittel einlegt. Die tatsächliche Verständigung schafft somit Planungssicherheit, verursacht geringere Kosten bei einem deutlich geringeren Aufwand für alle Beteiligten – nicht zuletzt auch für den Richter, der kein Urteil schreiben muss und sich dem nächsten Fall zuwenden kann.

Ein weiterer nicht zu unterschätzender Gesichtspunkt ist, dass Steuerpflichtiger und Finanzamt ins Gespräch kommen. Es können nicht nur Unklarheiten, sondern auch atmosphärische Störungen beseitigt werden. Es wird Verständnis auf beiden Seiten für die Arbeit und für die Probleme des anderen geschaffen. Eine solche Form der Verhandlungsführung wird gefördert durch mediative Elemente im finanzgerichtlichen Verfahren, setzt also eine entsprechende Schulung der Finanzrichter voraus, führt aber auch häufig zu nachhaltigen Ergebnissen, die im Idealfall weit über die Streitjahre hinauswirken. Das ist sehr wichtig; denn schließlich ist die Bindung zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt in mancher Hinsicht strenger als

49 BFH, Urt. v. 28.7.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, unter II.1. der Entscheidungsgründe.
50 BMF v. 30.7.2008 – IV A 3-S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831, Tz. 5.3.
51 S. Nachweise bei *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 135 (Nov. 2017) mit Fn. 11 und Rz. 136 mit Fn. 3.
52 Az. des BFH: X R 17/17.
53 FG Düsseldorf v. 19.9.2016 – 15 K 4018/13 E, G, EFG 2017, 1635.
54 BMF v. 30.7.2008 – IV A 3-S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831, Tz. 5.5; s. auch *Seer*, BB 2015, 214 (217 mit Fn. 42).
55 Vgl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532.
56 So BFH v. 21.6.2000 – IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2.
57 Vgl. BFH v. 12.6.2017 – III B 144/16, BStBl. II 2017, 1165 Rz. 10 m.w.N.
58 BFH v. 12.6.2017 – III B 144/16, BStBl. II 2017, 1165.

die Bindung in der Ehe; von der Finanzverwaltung kann man sich nicht scheiden lassen.

Ungeachtet dessen wirft die Praxis der tatsächlichen Verständigung aber auch immer wieder Fragen auf. So führt etwa *Söhn* aus[59]: Der Steuerpflichtige, der eine tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt abschließen wolle, denke dabei (verständlicherweise) „nur an sich". Er werde sich nur dann auf eine Verständigung einlassen, wenn diese aus seiner Sicht günstiger sei als eine einseitige finanzbehördliche Festlegung der Steuer, vor allem im Fall von Schätzungen. Sei der Steuerpflichtige gut beraten und berücksichtige man die zumeist unzureichende personelle und sachliche Kapazität der Finanzverwaltung, spreche alles dafür, dass ein „Deal" keinesfalls eine größere Gewähr für die „Richtigkeit" des Ergebnisses biete und – jedenfalls tendenziell – die Gleichmäßigkeit der Besteuerung „auf der Strecke" bleibe.

Diese Gefahr lässt sich wohl nicht von der Hand weisen. Und wenn ich auch als Richter auf das Mittel der tatsächlichen Verständigung nicht würde verzichten wollen, wäre es doch an der Zeit, die rechtlichen Voraussetzungen und auch die Grenzen dieses für die Praxis so wichtigen Instruments in einer gesetzlichen Regelung festzuschreiben.

59 *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 122 (Nov. 2017).

*Dr. Ruben Martini, Neustadt a.d.W.**

Gerichtlicher Rechtsschutz im europäischen Beihilfenrecht

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Bestehende Dysfunktionalitäten bei der gerichtlichen Überprüfung potentieller Beihilfen im Steuerrecht
1. Unionaler Rechtsschutz
a) Informations- und Beteiligungsdefizite im Notifizierungsverfahren
b) Rechtsschutzdefizite im Rahmen der Nichtigkeitsklage
2. Nationaler Rechtsschutz
a) Rechtsschutz des Begünstigten einer potentiellen Beihilfe
b) Rechtsschutz nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligter Dritter
III. Mögliche Anpassungsfelder zur Effektivierung gerichtlichen Rechtsschutzes
1. Stärkung des *private enforcement* im Bereich des unionalen Rechtsschutzes
2. Nationaler Rechtsschutz
a) Rechtsschutz des Begünstigten einer potentiellen Beihilfe
b) Stärkung der Beteiligungsrechte der Kommission
III. Fazit

Steuerlich überbrachte Beihilfen weisen gegenüber unmittelbaren Leistungen die Besonderheit auf, dass sie in aller Regel unmittelbar auf einer abtstrakt-generellen gesetzlichen Regelung beruhen. In der Folge ist eine Beihilferelevanz weder für die staatlichen Akteure – die zur Überwachung und Überprüfung berufene Kommission und die notifizierungspflichtigen Mitgliedsstaaten – noch für den Begünstigten oder dessen Wettbewerber erkennbar. Vor diesem Hintergrund analysiert der vorliegende Beitrag die Auswirkungen dieses abstrakt-generellen Beihilfenpotentials steuerrechtlicher Regelungen auf den unionalen und mitgliedsstaatlichen Rechtsschutz. Auf Basis des so erlangten exemplarischen Befunds wird die Verbreiterung der Interessenbasis in quantitativer Hinsicht – durch die Vergrößerung des Feldes potentieller Rechtsschutzsuchender – und in qualitativer Hinsicht – in Form der Gewährleistung eines Interessengegensatzes der Verfahrensbeteiligten – als Anpassungsfeld zur Effektivierung der gerichtlichen Überprüfungsmöglichkeiten identifiziert.

The specific characteristics of tax induced benefits and privileges which are – for the most part – based on abstract and general provisions rather than on individual measures may disguise their selective advantage in the meaning of Art. 107 para. 1 TFEU. Since potential petitioners – both on the public level (European Commission and other Member States) and the private level (beneficiaries and their competitors) – may therefore not be able to identify possible infringements of primary EU law, the risk of a merely fragmentary judicial review of potential tax induced state aids may not be underestimated. Against this background, this paper analyses the conflicts between the unique characteristics of tax law and the effectiveness of juridical control of potential state aids. As an option for future adjustments of European and national procedural law, the paper identifies the need to broaden the circle of potential petitioners by both levelling down the requirement of locus standi and establishing comprehensive rights to information about pending proceedings as well as to adapt a more active regime to involve the European Commission in proceedings before national courts.

I. Einleitung

Auch wenn das Steuerrecht als Eingriffsrecht zunächst nicht unmittelbar mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV, d.h. dem Verbot selektiver Begünstigungen durch die Mitgliedsstaaten, assoziiert wird, kann selbstverständlich – und in der Rechtsprechung des EuGH seit langem anerkannt[1] – auch die Verschonung von einer staatlichen Belastung bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen unter den unionsrechtlichen Beihilfebegriff fallen. Jedoch weisen mit Mitteln des Steuerrechts gewährte Beihilfen gegenüber unmittelbaren Leistungen eine entscheidende Besonderheit auf: Zwar ist – vergleichbar zu anderen Rechtsgebieten – auch der Erlass oder die Erstattung von Abgaben im Einzelfall denkbar, der praktische und wirtschaftliche Schwerpunkt liegt jedoch auf Vergünstigungen und Verschonungen, die unmittelbar und ohne Ermessen der Finanzverwaltung auf einer in einer Vielzahl von Fällen anwendbaren gesetzlichen Regelungen beruhen.[2]

Dieses abstrakt-generelle Beihilfenpotential erschwert die Identifizierung der Beihilferelevanz steuerlicher Regelungen auf mehreren Ebenen. So zieht – zum einen – die Problematik der nicht immer eindeutigen Identifizierung, ob überhaupt eine selektive Begünstigung und nicht lediglich eine systeminhärente Regelung vorliegt, primär Erkennbarkeitsdefizite für die zur Überwachung und Überprüfung berufene Kommission und die notifizierungspflichtigen Mitgliedsstaaten nach sich. Zum anderen ist – wird der selektive Charakter erkannt – die Anwend-

* RiLG Dr. *Ruben Martini*, Dipl.-Kfm., LL.B., ist am FG Rheinland-Pfalz tätig.

1 Siehe grundlegend EuGH v. 2.7.1974 – 173/73 – *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71 Rz. 26/28.

2 Siehe etwa die Aufstellung bei *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1180 f.).

barkeit der gesetzlichen Vergünstigung im Einzelfall – schon aufgrund der Rechtsanwendungsvorgänge im Rahmen der Veranlagung – weder für die von einer potentiellen steuerlich überbrachten Beihilfe unmittelbar Betroffenen noch die mittelbar Betroffenen (in aller Regel deren Wettbewerber) ohne weiteres klar ersichtlich.

Zugleich kommt der letztverbindlichen – und damit der gerichtlichen – Klärung beihilferechtlicher Fragstellungen angesichts der wirtschaftlichen und praktischen Bedeutung steuerlicher Vergünstigungen und Verschonungen – insbesondere mit Blick auf finanzielle Dispositionen für die Zukunft – und der aus einer (formellen oder materiellen) Unionsrechtswidrigkeit zwingend folgenden Rückforderung[3] eine herausgehobene Bedeutung zu. Ob es aber in der Praxis zu einer gerichtlichen Überprüfung steuerlicher Normen auf ihre Beihilferelevanz kommt, d.h., ob europäische und/oder nationale Gerichte mit der Frage, ob eine steuerliche Regelung gegen das materielle Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV verstößt, befasst werden, erscheint sowohl vor dem Hintergrund der erschwerten Identifizierung des Beihilfepotentials als auch unter Berücksichtigung des in Teilen fehlenden Interesses der Beteiligten, für sie nachteilige beihilferechtliche Fragstellungen aufzuwerfen und damit in das Aufmerksamkeitsfeld der Gerichte zu bringen, problematisch. Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden beispielhaft mehrere im unionalen und mitgliedsstaatlichen Rechtsschutz bestehende Dysfunktionalitäten analysiert (nachfolgend II.). Auf Basis dieses exemplarischen Befunds werden mögliche Anpassungsfelder zur Effektivierung der gerichtlichen Überprüfungsmöglichkeiten identifiziert (nachfolgend III.).

II. Bestehende Dysfunktionalitäten bei der gerichtlichen Überprüfung potentieller Beihilfen im Steuerrecht

1. Unionaler Rechtsschutz

Die Frage, ob eine mitgliedsstaatliche Regelung eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstellt, kann von privaten Akteuren nicht unmittelbar zur Klärung durch die Gerichte der EU gestellt werden.[4] Das Vertragsverletzungsverfahren, im Rahmen dessen nationales Recht unmittelbar auf seine Vereinbarkeit mit dem AEUV zu überprüfen ist, steht nach Art. 258 Abs. 2, 259 Abs. 1 AEUV allein der Kommission und (anderen) Mitgliedsstaaten offen. Auch besteht kein Anspruch Einzelner gegen die Kommission auf Einleitung eines solchen Verfahrens.[5] Eine durch die Steuerpflichtigen – und nicht durch nationale Gerichte im Wege der Vorabentscheidung – veranlasste gerichtliche Überprüfung nationalen Steuerrechts auf seine Vereinbarkeit mit Art. 107 und 108 AEUV kommt damit allein im Rahmen des Nichtigkeitsverfahrens des Art. 263 AEUV in Betracht, im Rahmen dessen auch natürliche Personen und juristische Personen des Privatrechts die gerichtliche Überprüfung von Handlungen der Kommission erreichen können. In der Folge fokussiert sich der unionale Rechtsschutz – wird die Kommission nicht von Amts wegen tätig – auf das in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene Notifizierungsverfahren und die die beihilferechtliche Prüfung abschließenden Entscheidungen der Kommission.

a) Informations- und Beteiligungsdefizite im Notifizierungsverfahren

Die auf Grundlage des Art. 109 AEUV erlassene VO 2015/1589[6] über die Durchführung des Notifizierungsverfahrens sieht lediglich für die Kommission unverbindliche, primär auf die Verbreiterung der Informationsbasis gerichtete Beteiligungs- und Mitwirkungsrechte der von der zur Überprüfung gestellten Regelung Betroffenen vor. So können neben den Mitgliedsstaaten auch sonstige Beteiligte, d.h. Personen, Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen, deren Interessen aufgrund der Gewährung einer Beihilfe beeinträchtigt sein können (Art. 1 Buchst. h VO 2015/1589), nach Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens gem. Art. 24 Abs. 1 VO 2015/1589 Stellungnahmen abgeben. Diesen Beteiligten steht jedoch nicht – auch nicht aus Art. 4 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1049/2001 – das Recht zu, die Dokumente der Verwaltungsakte der Kommission einzusehen.[7] Zudem erhalten sie lediglich auf Antrag eine Kopie des sich an den Mitgliedsstaat richtenden verfahrensabschließenden Positiv- oder Negativbeschlusses.[8] Zugleich steht nach Art. 24 Abs. 2 Satz 1 VO 2015/1589 – unabhängig von einem bestehenden Prüfverfahren – jedem die Möglichkeit offen, die Kommission im Rahmen einer Beschwerde über mutmaßliche rechtswidrige Beihilfen zu informieren. Ein Anspruch auf die Einleitung eines förmlichen Verfahrens ist damit jedoch nicht verbunden.

Die effektive Wahrnehmung dieser – bereits rechtlich eingeschränkten – Beteiligungsmöglichkeiten wird faktisch dadurch weiter beschränkt, dass der potentielle Konflikt mit Art. 107 AEUV – und damit die Möglichkeit einer Beteiligung an einem laufenden förmlichen Prüfverfahren der Kommission – weder für den (begünstigten) Steuerpflichtigen noch für mögliche Konkurrenten ohne weiteres erkennbar ist. Insbesondere führt die Besonderheit steuerlicher Begünstigungen und Verschonungen als abstrakt-generelle Regelungen zu einer eingeschränkten Erkennbarkeit der Regelungsadressaten schon dahingehend, wie der Referenzrahmen zu bestimmen ist und ob tatbestandlich eine selektive Beihilfe vorliegt.[9] Zudem ist es aufgrund der Vielzahl der im Rahmen der steuerlichen Veranlagung erfolgenden Rechtsanwendungsvorgänge nicht ohne erheblichen Aufwand möglich, sich zu vergewissern, dass in Bezug auf sämtliche im Rahmen der Ermittlung der zu zahlenden Steuer – und damit insbesondere auf Ebene der Bemessungsgrundlage – angewendeten, durch die Finanzverwaltung nicht besonders ausgewiesenen begünstigenden Tatbestände ein No-

3 Siehe bspw. EuGH v. 21.3.1990 – C-142/87 – *Belgien/Kommission*, ECLI:EU:C:1990:125 Rz. 66.

4 *Kreuschitz/Bermejo* in Tomljenović/Bodiroga-Vukobrat/Malnar/Kunda, EU Competition and State Aid Rules, 2017, S. 221 (228).

5 EuGH v. 24.3.2009 – C-445/06 – *Danske Slageterier*, ECLI:EU:C:2009:178 Rz. 43 f.; v. 14.2.1989 – 247/87 – *Star Fruit/Kommission*, ECLI:EU:C:1989:58 Rz. 11.

6 Verordnung des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. L 248 v. 24.9.2015, S. 9.

7 EuGH v. 29.6.2010 – C-139/07 P – *Technische Glaswerke Ilmenau GmbH*, ECLI:EU:C:2010:376 Rz. 58.

8 Art. 24 Abs. 3 VO 2015/1589.

9 Siehe dazu *Martini*, StuW 2017, 101 (107 ff.).

tifizierungsverfahren anhängig ist.[10] Die abstrakt-generelle Ausgestaltung steuerlich überbrachter Beihilfen hat zugleich zur Folge – da es in aller Regel an einer entsprechenden Datenerhebung durch die mitgliedsstaatliche Finanzverwaltung im Vorhinein fehlen wird –, dass der Kreis der Beteiligten i.S.d. Art. 1 Buchst. h VO 2015/1589[11] weder für die Kommission noch die mitgliedsstaatliche Finanzverwaltung eindeutig identifizierbar ist. Damit wird auch eine Beteiligung von Amts wegen an dem von der Kommission geführten Verfahren bei angemeldeten oder formell rechtswidrigen Beihilfen nicht sämtliche von der steuerlichen Begünstigung – positiv oder negativ – Betroffenen erfassen.

b) Rechtsschutzdefizite im Rahmen der Nichtigkeitsklage

Die fehlende Individualisierbarkeit des Anwendungsbereichs steuerlich überbrachter Beihilfen führt zugleich zu einer Ungewissheit hinsichtlich des für die Erhebung einer gegen den das förmliche Prüfverfahren abschließenden Positiv- oder Negativbeschluss der Kommission gerichteten Nichtigkeitsklage durch natürliche oder juristische Personen erforderlichen Merkmals der unmittelbaren und individuellen Betroffenheit (Art. 263 Abs. 4 AEUV).[12] Diese rechtliche Unsicherheit kann zum einen – selbst wenn potentielle Kläger von dem Kommissionsbeschluss Kenntnis erlangen – diese davon abhalten, Rechtsschutzmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen. Zum anderen ist die Beurteilung der unionsrechtlich vermittelten Klagebefugnis insbesondere bei Konkurrenten der von einer steuerlich überbrachten Beihilfe Begünstigten von der Auslegung nationalen Rechts abhängig. Die unmittelbare und individuelle Betroffenheit kann – soweit man eine solche bei Wettbewerbern überhaupt bejahen kann – bei steuerlichen Vergünstigungen und Verschonungen nur unter – wenigstens summarischer – Bestimmung des steuerlichen Referenzsystems und damit der aus der steuerlichen Begünstigung folgenden Wettbewerbsnachteile bestimmt werden; der Konflikt zwischen Auslegungshoheit der Mitgliedsstaaten und der – ausschließlich den Unionsgerichten obliegenden – Subsumtion der unter Anwendung des mitgliedsstaatlichen Rechts erlangten Ergebnisse unter die Begriffe des Art. 107 Abs. 1 AEUV wird – zu Lasten der potentiellen Kläger – in die Zulässigkeit verschoben.

Zudem ist für den Beginn der zweimonatigen Klagefrist des Art. 263 Abs. 6 AEUV die Bekanntgabe der betreffenden Handlung, ihre Mitteilung an den Kläger oder – in Ermangelung dessen – der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem der Kläger von dieser Handlung Kenntnis erlangt hat. Dabei ist im Bereich des Steuerrechts – mangels eigenständiger verfahrensrechtlicher Stellung der Steuerpflichtigen und daher fehlender förmlicher Bekanntgabe[13] – regelmäßig die Kenntniserlangung maßgeblich, ohne dass es auf die Erkennbarkeit der Klagebefugnis ankommt[14]. Die verfahrensabschließenden Beschlüsse der Kommission i.S.d. Art. 9 Abs. 3 und 5 VO 2015/1589, die sich nach Art. 31 Abs. 2 Satz 1 VO 2015/1589 an den Mitgliedsstaat richten, sind gem. Art. 32 Abs. 3 VO 2015/1589 im Amtsblatt der Europäischen Union zu veröffentlichen. Erlangt nun ein Steuerpflichtiger, der etwa während eines laufenden Veranlagungszeitraums seine unmittelbare und individuelle Betroffenheit (noch) nicht erkennen kann, Kenntnis von diesem Beschluss und sieht aufgrund dieser Ungewissheit von der Erhebung einer Nichtigkeitsklage i.S.d. Art. 263 Abs. 4 AEUV ab, kann ihm in dem Zeitpunkt, in dem er seine konkrete Betroffenheit erkennt oder diese eintritt, die Möglichkeit des unionsrechtlichen Rechtsschutzes abgeschnitten sein.

2. Nationaler Rechtsschutz

Insbesondere bei steuerlich überbrachten Beihilfen kommt den vor den Gerichten der Mitgliedsstaaten geführten Verfahren herausgehobene Bedeutung zu.[15] Im Rahmen des Nichtigkeitsverfahrens ist eine durch die Steuerpflichtigen veranlasste gerichtliche Klärung auf EU-Ebene in der Mehrzahl der potentiell beihilferelevanten steuerlichen Normen schon mangels eines formellen Kommissionsbeschlusses – und somit mangels eines tauglichen Klagegegenstands – ausgeschlossen. So finden sich – jedenfalls soweit der deutsche Steuergesetzgeber betroffen ist – lediglich vereinzelt und erst in jüngerer Zeit Rechtsänderungen, die vor ihrem Inkrafttreten formell notifiziert wurden.[16] Hinzu kommt, dass informelle Kontaktaufnahmen der Mitgliedsstaaten mit der Kommission – insbesondere in Form der Pränotifizierung und sog. *comfort letter*[17] – weder öffentlich zugänglich sind noch Rechtswirkungen gegenüber Dritten entfalten und damit keine anfechtbare Handlung i.S.d. Art. 263 Abs. 1 Satz 1 AEUV darstellen dürften[18].

Vor diesem Hintergrund stellen sich in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle beihilferechtliche Fragen bei der Anwendung der steuerlichen Vorschrift im Einzelfall und mithin erst im Rahmen des Rechtsschutzes vor den mitgliedsstaatlichen Gerichten. Bei der Systematisierung der nationalen Rechtsschutzmöglichkeiten ist nach den Interessen der an den gerichtlichen Verfahren beteiligten Personen zu differenzieren. Neben Rechtsbehelfen der unmittelbar von einer potentiellen

10 In diesem Sinne *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010, S. 183 f.; vgl. auch *Hey*, DStJG Bd. 28 (2004), 91 (105 f.).

11 „Personen, Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen, deren Interessen aufgrund der Gewährung einer Beihilfe beeinträchtigt sein können, insbesondere der Beihilfeempfänger, Wettbewerber und Berufsverbände".

12 Vgl. umfassend *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, S. 34 ff.

13 Siehe oben II.1.a.

14 Siehe für diese Problematik allgemein *Dörr* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 263 AEUV Rz. 127 (Mai 2018).

15 Siehe allgemein *Keppenne/Gross*, Quelques considérations sur le rôle du juge national dans le contrôle des aides d'État in Inglesias/van Miert/Monti/Kroes, EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans la CE – Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea, 2008, S. 409 ff.

16 Aus jüngster Zeit etwa die Inkrafttretensregelung zu § 3a EStG in Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074); s. auch die Inkrafttretensregelung des Art. 8 Abs. 2 des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672). Ähnliches gilt für die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, deren Anwendung nach § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG von einer Entscheidung des EuG/EuGH oder von einem Positivbeschluss der Kommission abhängig ist; s. näher EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – Andres/Kommission, ECLI:EU:C:2018:505 und *Martini* in Mössner/Seeger, KStG, 4. Aufl. 2018, § 34 Rz. 31 ff. Für eine fehlende Notifizierung s. beispielhaft BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381 = BStBl. II 2017, 916 zu § 6a GrEStG.

17 Siehe näher *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer* (Fn. 2), S. 1179; für die Einführung des § 8d KStG trotz fehlenden Abschlusses des Pränotifizierungsverfahrens s. *Schnitger*, IStR 2017, 421 (436).

18 Vgl. zur Außenwirkungen bei Mitteilungen der Kommission allgemein *Dörr* (Fn. 14), Rz. 44.

Beihilfe Begünstigen (nachfolgend a) kommt eine gerichtliche Befassung mit beihilferechtlichen Fragstellungen auch im Rahmen des unmittelbaren Rechtsschutzes oder einer sonstigen verfahrensrechtlichen Beteiligung nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligter Dritter in Betracht (nachfolgend b).

a) Rechtsschutz des Begünstigten einer potentiellen Beihilfe

Im Rahmen von Rechtsschutzbegehren der Begünstigten wird die Frage der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zum einen in Konstellationen relevant, in denen die steuerliche Begünstigung von der Finanzverwaltung aus Gründen des materiellen Rechts nicht gewährt wird und von dem Steuerpflichtigen im Rahmen eines gegen den Steuerbescheid gerichteten Verfahrens eine finanzgerichtliche Klärung angestrebt wird (nachfolgend aa). Zum anderen kann Rechtsschutz gegen die Rückforderung einer (von der Kommission als unionsrechtswidrig festgestellten) Beihilfe begehrt werden. Hierbei stellt sich – insbesondere bei einer fehlenden Beteiligung des Steuerpflichtigen im Verfahren auf Unionsebene[19] – die Frage der Bestandskraft der der Rückforderung zugrunde liegenden Kommissionsentscheidung und mithin deren materielle Überprüfbarkeit (nachfolgend bb).

aa) Die Frage der Beihilfe in gegen Steuerbescheide gerichteten Verfahren

Bei der Frage, ob und in welchem Umfang – neben den vordergründig in Streit stehenden materiellen Voraussetzungen – beihilferechtliche Fragestellungen problematisiert werden, ist nach den am Verfahren beteiligten Akteuren zu differenzieren. Zwar ist das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen als Kläger und der Finanzverwaltung als Beklagter grundsätzlich durch den klassischen Antagonismus eines gerichtlichen Verfahrens geprägt. Sind jedoch beihilferechtliche Fragen betroffen, ist das Fehlen eines Interessengegensatzes und damit die Gefahr von Fehlanreizen zu Lasten des Binnenmarktes zu beobachten. Dieses Defizit wird weder durch die Gerichte als neutrale Akteure noch durch eine Verfahrensbeteiligung der Kommission als interessengeleiteter Akteur vollständig ausgeglichen.

(1) Fehlender Interessengegensatz der Beteiligten

Steht im gerichtlichen Verfahren eine abstrakt-generelle steuerliche Begünstigung und nicht eine konkrete Einzelmaßnahme – etwa in Form eines Erlasses[20] oder einer Erstattung[21] – in Streit, haben in aller Regel weder der Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung ein Interesse an der Problematisierung beihilferechtlicher Fragestellungen. Während der Steuerpflichtige bei einer Qualifikation als (formell) unionsrechtswidrige Beihilfe die Vergünstigung, die er ja gerade begehrt, schon aufgrund des Durchführungsverbotes nicht erhalten würde, besteht für die (Landes-)Finanzverwaltungen, deren Interessen sich in aller Regel – insbesondere unter Berücksichtigung der koordinierenden Funktion des BMF und dessen vertiefte Einbindung in Gesetzgebungsverfahren auf dem Gebiet des Steuerrechts[22] – in einem hohen Maß mit denen Deutschlands als Mitgliedsstaat decken dürften, im Fall einer unmittelbaren Entscheidung des nationalen Gerichts oder eines Vorabentscheidungsersuchens stets die Gefahr, die mit der Regelung beabsichtige Lenkungswirkung – jedenfalls für die Zukunft – zu verlieren.

Für den handelnden Mitgliedsstaat ergeben sich bei Einführung einer potentiell beihilferelevanten steuerlichen Regelung ohne vorherige Notifizierung zwei – jeweils unter politischen und volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten grundsätzlich vorteilhafte – alternative Rechtsfolgen: Zum einen kann der beihilferechtliche Aspekt der steuerlichen Begünstigung vollständig unerkannt bleiben oder die Regelung im Rahmen eines eingeleiteten Verfahrens der Kommission nicht als rechtswidrige Beihilfe angesehen werden. Zum anderen ist im Falle einer Negativentscheidung der Kommission nach geltendem Sekundärrecht stets der Steuerpflichtige Rückzahlungsverpflichteter;[23] dem Mitgliedsstaat fließen durch die Rückforderung weitere Steuereinnahmen zu.[24]

Während der Mitgliedsstaat im ersten Fall die von ihm mit der Begünstigung beabsichtigte Lenkungs- oder Anreizwirkung vollumfänglich erzielt, ist dies grundsätzlich auch in der zweiten Rechtsfolgenalternative der Fall. Der Steuerpflichtige wird – anders als bei auf den Erlass oder die Erstattung bereits entstandener Steuern gerichteten Einzelmaßnahmen – sein Verhalten in aller Regel zunächst an dem aus seiner Sicht geltenden nationalen Recht ausrichten und nicht ohne weiteres eine in Bezug auf Art. 107 und 108 AEUV bestehende Problematik erkennen oder berücksichtigen. Wird diese jedoch vor nationalen Gerichten oder gar im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens problematisiert, wird sie – schon aufgrund der Verfahrensöffentlichkeit und der Fachpresse[25] – in das Aufmerksamkeitsfeld der übrigen, bisher nicht an gerichtlichen Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen gebracht. Die werden bei ihren wirtschaftlichen Dispositionen eine mögliche Versagung oder Rückforderung der steuerlichen Vergünstigung berücksichtigen; die beabsichtigte Lenkungswirkung wird spätestens ab Bekanntwerden einer auf das Beihilferecht gestützten gerichtlichen Entscheidung für die Zukunft nur eingeschränkt erzielt.

Der fehlende Anreiz der Finanzverwaltung, beihilferechtliche Fragen zu problematisieren, wird durch die Rechtspraxis bestätigt. Eine Berufung auf das Durchführungsverbot durch den

19 Siehe dazu oben II.1.b.

20 Hier kann durchaus ein Interesse der Finanzverwaltung bestehen, deren Gewährung unter Berufung auf Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV zu versagen; vgl. etwa für Billigkeitsmaßnahmen vor Inkrafttreten des § 3a EStG BFH v. 23.8.2017 – X R 38/15, BFHE 259, 28 = BStBl. II 2018, 236 = FR 2018, 21 m. Anm. *Kanzler*, wobei allerdings beihilferechtliche Fragestellungen offen bleiben konnten.

21 Vgl. den Vorbehalt des § 3b Abs. 1 EnergieStG, welcher bei Erlass einer Rückzahlungsanordnung die (erneute) Inanspruchnahme oder Beantragung einer Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder Steuerentlastung von deren Erfüllung abhängig macht.

22 Vgl. für das „Unterbringen" von durch die Exekutive beabsichtigten Änderungen in von ihr eingebrachten Gesetzentwürfen durch Änderungsanträge der Regierungsfraktionen allgemein *Maaßen*, Gesetzesinitiativen der Bundesregierung in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, S. 191 (197 f.).

23 Mit dem Negativbeschluss der Kommission, durch den festgestellt wird, dass die Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist (Art. 9 Abs. 5 VO 2015/1589), ist nach Art. 16 Abs. 1 VO 2015/1589 zugleich ein Rückforderungsbeschluss zu erlassen, der unverzüglich von dem betreffenden Mitgliedsstaat nach dessen nationalen Recht umzusetzen ist.

24 *Martini* (Fn. 9) S. 107. Siehe auch *G. Kirchhof* in Kirchhof/Kube/Mußgnug/Reimer, Europäisches Finanzrecht, Stand – Methoden – Perspektiven, 2017, S. 236; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer* (Fn. 2) S. 1187.

25 Vgl. etwa den Bericht über die mündliche Verhandlung vor dem EuG in den Verfahren T-219/10, *World Duty Free*, und T-399/11 – *Banco Santander und Santusa*, bei *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 ff.

Beklagten oder das beigetretene BMF ist – soweit abstrakt-generelle Regelungen betroffen sind – allenfalls in Konstellationen zu beobachten, in denen lediglich die konkrete Anwendung einer allgemein gefassten Steuerbegünstigung beihilferechtlich relevant ist, die Anwendung der Norm in anderen Fallgestaltungen – und damit ihre abstrakte Lenkungswirkung – jedoch unberührt bleibt.[26]

(2) Erfahrungsdefizit der Gerichte

Angesichts dieses für das ansonsten antagonistisch ausgestaltete finanzgerichtliche Verfahren ungewöhnlichen Interessengleichlaufs von Kläger und Beklagtem, kommt den nationalen Gerichten als neutralen Akteuren die entscheidende Aufgabe zu, der Gefahr eines *moral hazard* – d.h. eines Fehlanreizes der Beteiligten zu Lasten der Wettbewerber auf dem gemeinsamen Binnenmarkt[27] – entgegen zu wirken.[28] Diese objektive Funktion wird durch die (Finanz-)Gerichte jedoch nur unvollkommen wahrgenommen.

Dabei besteht zum einen – jedenfalls in der Breite gesehen – die Gefahr einer mangelnden Erfahrung mit der – insbesondere im Steuerrecht erst in jüngerer Zeit in das praktische Aufmerksamkeitsfeld gerückten – Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV.[29] Dies gilt umso mehr in Mitgliedsstaaten, in denen eine spezialisierte Finanzgerichtsbarkeit – und damit auch eine Spezialisierung auf die unionsrechtlichen Bezüge des Steuerrechts – fehlt. Hinzu kommt, dass Art. 267 Abs. 2 AEUV eine Vorlageverpflichtung für nicht letztinstanzliche Gerichte nicht vorsieht. Eine Nichtberücksichtigung der beihilferechtlichen Vorschriften des AEUV ist damit in untergerichtlichen Verfahren nicht sanktionsbewehrt; insbesondere führt das Unterlassen einer Vorlage an den EuGH nicht zu einer Verletzung des Rechts der Beteiligten auf den gesetzlichen Richter i.S.d. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG[30]. Dies begünstigt psychologische Anreize, beihilferechtliche Fragen nicht in die Entscheidung einzubeziehen. Da diese stets in der „Einkleidung" in materielles nationales Recht vor die FG gelangen, ist die Frage eines Durchführungsverbots nur dann entscheidungserheblich, wenn nicht schon Tatbestandsmerkmale des nationalen Rechts verneint werden. Es besteht die Gefahr zu einer Tendenz, die steuerliche Vergünstigung auf Grundlage des nationalen *und vertrauten* Rechts zu versagen.

Zum anderen spielt wiederum auch die Besonderheit des Steuerrechts als (potentielle) abstrakt-generelle Beihilfe für die Wahrscheinlichkeit eines gerichtlichen Überprüfungsaufgriffs eine herausgehobene Rolle. Es handelt sich in aller Regel nicht um eine unmittelbare, im Einzelfall festgesetzte Geldleistung, deren begünstigender Charakter ohne weiteres deutlich ist und deren konkrete Gewährung zwischen den Beteiligten in Streit steht, sondern um abstrakt-generelle Regelungen, deren begünstigender Charakter nicht – auch nicht für den interessenfreien Rechtsanwender – offen zu Tage tritt. Insbesondere die – auch im Rahmen des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV erforderliche – Beurteilung, ob eine selektive Begünstigung vorliegt, und die damit erforderliche Bestimmung des nationalen Referenzrahmens, sind zunächst von nicht immer geläufigen Fragen des nationalen Steuerrechts abhängig.[31] Zudem sind teils hochkomplexe Fragen der Gesetzeshistorie im Rahmen der Stand-Still-Klausel des Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV zu beantworten.[32]

(3) Eingeschränkte Beteiligungsrechte der Kommission

Zwar sieht Art. 29 VO 2015/1589 – als Konkretisierung des in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit – die Beteiligung der Kommission grundsätzlich auch an vor Gerichten der Mitgliedsstaaten geführten Verfahren vor, in denen die Anwendung der beihilferechtlichen Vorschriften des AEUV in Streit steht. Jedoch lassen sowohl die unionsrechtliche Ausgestaltung als auch steuerrechtliche Besonderheiten Zweifel an der effektiven Wahrnehmung dieser Beteiligungsrechte in finanzgerichtlichen Verfahren aufkommen.

So sieht Art. 29 Abs. 1 VO 2015/1589 keine Verpflichtung der mitgliedsstaatlichen Gerichte – auch nicht der letztinstanzlichen – zur Beteiligung der Kommission vor. Diese „können" die Kommission zwar zum Zweck der Anwendung von Art. 107 Abs. 1 und Art. 108 AEUV um die Übermittlung von Informationen oder um Stellungnahme bitten, eine sanktionsbewehrte oder durch korrespondierende Rechte der Beteiligten erzwingbare Verpflichtung besteht hingegen nicht. Zugleich kann die Kommission zwar auch aus eigener Initiative mitgliedstaatlichen Gerichten – ohne Bindungswirkung[33] – schriftliche Stellungnahmen übermitteln und dazu das mitgliedsstaatliche Gericht ersuchen, ihr alle vorliegenden und zur Beurtei-

26 Siehe etwa BFH v. 18.10.2017 – V R 46/16, BFHE 259, 488, in dem das BMF die Auffassung vertrat, der Einbeziehung der Abgabe von Faktorpräparaten durch ein Krankenhaus in dessen Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO stehe das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV entgegen.

27 Vgl. für diese Problematik im Bereich des Gesetzgebungsverfahrens *Martini* (Fn. 9), S. 107; zur Thematik der Rationalitätsfalle im Steuerrecht allgemein s. *Mirrlees*, Welfare, incentives, and taxation, 2006, S. 420 ff.

28 Nach *Keppenne/Gross* (Fn. 15), S. 409 agieren die nationalen Gerichte im Bereich des Beihilfenrechts mehr als *„bras armé"* der Kommission denn als Garant für die Durchsetzung von Individualrechten.

29 So wurde etwa die Frage, ob für § 6a GrEStG mangels Notifizierung ein Durchführungsverbot i.S.d. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV besteht, – obwohl angesichts der Klagestattgabe entscheidungserheblich – vom FG Nürnberg in seinem Urteil vom 16.10.2014 nicht angesprochen (FG Nürnberg, Urt. v. 16.10.2014 – 4 K 1059/13, EFG 2015, 424), während der BFH im Revisionsverfahren diese Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegte (BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381 = BStBl. II 2017, 916). Ähnliches gilt für das Urteil des FG Hamburg v. 7.5.2015 – 6 K 220/14, EFG 2015, 1556, in dem die Kürzung des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG gewährt wurde, ohne zu deren beihilferechtlicher Relevanz Stellung zu nehmen; s. für die auf Grundlage nationalen Rechts erfolgte Klageabweisung im Revisionsverfahren BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BFHE 253, 174 = BStBl. II 2016, 537.

30 Siehe grundlegend BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339.

31 Nach *Kreuschitz/Bermejo* (Fn. 4) S. 231 bewegen sich die nationalen Gerichte hierbei in einem *„unchartered territory"*. Im Bereich des deutschen Steuerrechts wird dies etwa durch die Frage deutlich, ob die Fiktion einer ausländischen Betriebsstätte für Handelsschiffe im internationalen Verkehr in § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG und die daraus folgende Kürzung noch Ausprägungen des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips sind, mithin die gesetzgeberische Grundentscheidung systemgerecht fortsetzen, oder – wofür vieles spricht – die Vorschrift als reine Förderungs- und Lenkungsnorm zugunsten der inländischen Reeder grundsätzlich eine Beihilfe darstellen kann; offen gelassen in BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BFHE 253, 174 = BStBl. II 2016, 537; v. 10.8.2016 – I R 60/14, BFHE 255, 76 = FR 2017, 400.

32 Vgl. etwa für die ähnliche Problematik i.R. des Art. 64 Abs. 1 AEUV BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14, BFHE 256, 223 = BStBl. II 2017, 615 = FR 2017, 642.

33 EuGH 13.2.2014 – C-69/13 – *Mediaset*, ECLI:EU:C:2014:71 Rz. 29.

lung der Beihilfensache durch die Kommission notwendigen Schriftstücke zu übermitteln (Art. 29 Abs. 2 VO 2015/158). Dieses Initiativrecht dürfte jedoch – schon mangels Kenntnis einzelner Verfahren in den verschiedenen Mitgliedsstaaten – ein stumpfes Schwert darstellen. Vielmehr bleibt weiterhin maßgeblicher Akteur das nationale Gericht, in dessen Ermessen zudem die in Art. 29 Abs. 2 Satz 1 VO 2015/1589 vorgesehene Möglichkeit der mündlichen Stellungnahme durch die Kommission steht. Hier steht wiederum ein mögliches Erfahrungsdefizit der mitgliedsstaatlichen Gerichte einer vertieften und neutralen Berücksichtigung von Beihilfefragen entgegen.

Zugleich steht – jedenfalls soweit das deutsche Steuerrecht betroffen ist – einer Beteiligung der Kommission die spezielle verfahrensrechtliche Hürde des Steuergeheimnisses entgehen. Zwar dürfte die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO („soweit sie durch Recht der Europäischen Union vorgeschrieben oder zugelassen ist") zulässig sein. Sachverhalte, die nicht beihilferelevant sind, unterliegen jedoch weiterhin dem Steuergeheimnis („soweit"). Der mit dieser Differenzierung erforderliche Arbeitsaufwand – etwa die Aktendurchsicht und Unkenntlichmachung durch einen Volljuristen – kann ebenfalls zur Zurückhaltung der mitgliedsstaatlichen Gerichte im Umgang mit den Beteiligungsrechten der Kommission beitragen.

bb) Eingeschränkte Überprüfbarkeit von Kommissionsentscheidungen im Rückforderungsverfahren

Soweit das Rückforderungsverfahren betroffen ist, besteht eine wesentliche Einschränkung der gerichtlichen Überprüfung materiell-rechtlicher Beihilfefragen in der Bestandskraft der Kommissionsentscheidung. Die Rechtmäßigkeit der maßgeblichen Kommissionsentscheidung kann nicht zum Gegenstand eines vor den Gerichten eines Mitgliedsstaates gegen eine Rückforderungsmaßnahme geführten Verfahrens gemacht werden, wenn der Kläger diese Entscheidung unmittelbar vor dem EuGH oder dem EuG hätte anfechten können. Wäre dem Steuerpflichtigen eine Anfechtungsklage nach Art. 263 Abs. 3 AEUV – insbesondere bei individueller Betroffenheit – möglich gewesen, ist das nationale Gericht daran gehindert, die Frage der Gültigkeit oder die Auslegung der Kommissionsentscheidung nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.[34]

Zwar kann es, sofern es sich nicht um eine individuelle Gewährung einer Beihilfe, sondern – wie in aller Regel bei steuerlichen Begünstigungen – um eine abstrakt-generelle Beihilferegelung handelt, zu Situationen kommen, in denen deren Anwendungsbereich für Steuerpflichtige, die im Zeitpunkt der Einführung der Regelung keine unter die Regelung fallende Disposition getroffen haben, bis zum Ende der Klagefrist des Art. 263 Abs. 6 AEUV nicht vorhersehbar sein. Vor diesem Hintergrund kann es an einer individuellen Betroffenheit – und damit an einer Klagebefugnis i.S.d. Art. 263 Abs. 3 AEUV – fehlen, so dass bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Kommissionsentscheidung diese Frage nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen ist.[35] Jedoch besteht – schon aufgrund der verschiedenen zur Entscheidung berufenen Spruchkörper – die Gefahr, dass die Klagebefugnis – und dem folgend – die Klagefrist im Rahmen des Nichtigkeitsverfahrens auf der einen Seite und im Rahmen der Inzidentprüfung im Rahmen des Rückforderungsverfahrens abweichend beurteilt werden.

Dies hat zur Folge, dass die im Rahmen der Nichtigkeitsklage – d.h. auf Ebene des unionalen Rechtsschutzes – bestehenden Defizite[36] auf nationale Rechtsschutzmechanismen durchschlagen. Die fehlende individuelle Erkennbarkeit der Klagebefugnis und die dadurch gesteigerte Wahrscheinlichkeit für die Versäumung der Klagefrist im Rahmen des Nichtigkeitsverfahrens schränken die Rechtsschutzmöglichkeiten gegen die Rückforderung der Beihilfe ein, so dass die Gefahr besteht, dass – sofern der Beschluss der Kommission nicht auf Unionsebene von anderen Betroffenen angefochten wurde[37] – die Frage des Vorliegens einer Beihilfe gänzlich ohne gerichtliche Überprüfung oder – jedenfalls – ohne Beteiligung und damit ohne Berücksichtigung der individuellen Belange des Adressaten des mitgliedsstaatlichen Rückforderungsakts zu bejahen ist.

b) Rechtsschutz nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligter Dritter

Besondere Bedeutung bei der gerichtlichen Überprüfung potentieller Beihilfen haben die Wettbewerber, die eine steuerliche Begünstigung nicht erhalten, weil sie entweder deren Voraussetzungen nach nationalem Recht nicht erfüllen oder – spezieller – weil sie weder im Inland ansässig noch beschränkt steuerpflichtig sind, und – negativ – gegen die Beihilfegewährung an den Steuerpflichtigen gerichtlich vorgehen wollen. Voraussetzung jeder prozessualen Beteiligung eines Dritten ist jedoch dessen Kenntnis von der Gewährung potentieller steuerlich überbrachter Beihilfen und damit das Bestehen entsprechender Auskunftsansprüche (nachfolgend aa). Erst bei Konkretisierung eines im Wettbewerb stehenden Adressaten einer steuerlichen Vergünstigung ist es möglich, konkreten Rechtsschutz in Form der negativen Konkurrentenklage zu suchen (nachfolgend bb).

aa) Reichweite und Effektivität des (verfassungsunmittelbaren) Auskunftsanspruchs

Unmittelbar aus dem Prozessgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG folgt die Verpflichtung der Finanzverwaltung, einem Steuerpflichtigen eine Auskunft zu erteilen, wenn diese für ihn unerlässlich ist, will er seine steuerlichen Rechte unter zumutbaren Bedingungen effektiv wahrnehmen.[38] Dazu gehört die Auskunftserteilung gegenüber einem Steuerpflichtigen, der substantiiert und glaubhaft darlegt, durch eine aufgrund von Tat-

34 EuGH v. 5.10.2006 – C-232/05 – *Kommission/Frankreich*, ECLI:EU:C:2006:651 Rz. 60; v. 18.7.2007 – C-119/05 – *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434 Rz. 55; s. auch BFH v. 12.10.2000 – III R 35/95, BFHE 193, 204 = BStBl. II 2001, 499 = FR 2001, 258 m. Anm. *Kanzler*; v. 30.1.2009 – VII B 180/08, BFHE 224, 372.

35 Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. Nr. C 85 v. 9.4.2009, S. 1 Rz. 67; vgl. beispielhaft für die Rspr. EuGH v. 18.7.2007 – C-119/05 – *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434 Rz. 55 („zweifellos hätte anfechten können").

36 Siehe dazu oben II.2.

37 Siehe dazu unten III.1.

38 Vgl. BVerwG v. 16.9.1980 – I C 52.75, BVerwGE 61, 15; v. 2.7.2003 – 3 C 46.02, BVerwGE 118, 270.

sachen zu vermutende oder zumindest nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auszuschließende unzutreffende Besteuerung (bzw. Nichtbesteuerung) eines Konkurrenten – wie dies etwa bei einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV der Fall ist – konkret feststellbare, ebenfalls durch Tatsachen belegte Wettbewerbsnachteile zu erleiden und gegen die betreffende Steuerbehörde mit Aussicht auf Erfolg ein subjektives öffentliches Recht auf steuerlichen Drittschutz geltend machen zu können.[39]

Das Steuergeheimnis steht zwar der Auskunftserteilung als solcher nicht entgegen, da die Offenbarung der steuerlichen Daten der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens – des Auskunftserteilungsverfahrens – dient und damit nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO zulässig ist.[40] Jedoch entfaltet das Steuergeheimnis eine die Effektivität des Auskunftsanspruchs einschränkende Vorwirkung. Zur Darlegung der Nichtbesteuerung werden in aller Regel bereits vom Steuergeheimnis geschützte Informationen benötigt: Die Rechtsanwendungsvorgänge im Rahmen der Veranlagung des Konkurrenten – und damit auch die Anwendung abstrakt-genereller (potentieller) Beihilfenvorschriften – können mangels Beteiligung im Verwaltungsverfahren und im Gegensatz zu durch Einzelmaßnahmen überbrachten Beihilfen lediglich vermutet werden. Für einen solchen für die Substantiierung des Auskunftsanspruchs erforderlichen, vorgeschalteten „Ausforschungsanspruch" bietet § 30 Abs. 4 AO jedoch keine Rechtsgrundlage; das Steuergeheimnis gilt vollumfänglich.

Diese rechtlichen Einschränkungen werden durch ein faktisches Informationsdefizit verschärft. Gerade im Falle einer Ansässigkeit von Konkurrenten in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten ist – bereits ohne Berücksichtigung des Steuergeheimnisses – kaum zu erkennen, ob und auf welche Weise Konkurrenten durch *fisci* anderer Mitgliedsstaaten, zu denen kein unmittelbares Rechtsverhältnis besteht, begünstigt werden.

bb) Faktische Bedeutungslosigkeit der negativen Konkurrentenklage

Zwar werden – soweit das deutsche Finanzprozessrecht betroffen ist – in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert wird, Rechte eines an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis nicht beteiligten Dritten in der Regel nicht verletzt. Anderes gilt jedoch, wenn die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung gegen eine Norm verstößt, die nicht ausschließlich im Interesse der Allgemeinheit, insbesondere im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung und Sicherung des Steueraufkommens, erlassen wurde, sondern – zumindest auch – dem Schutz der Interessen einzelner an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis nicht beteiligter Dritter zu dienen bestimmt ist.[41]

Selbst wenn diese für den Bereich der Nichtbesteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe entwickelte Rechtsprechung auf den Bereich der Beihilfen übertragbar sein sollte und aus Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV sowie dem Grundsatz des *effet utile* eine Individualrechtsposition abzuleiten ist,[42] folgt aus dem zweifach bedingten, dem gerichtlichen Rechtsschutz vorgelagerten Informationsdefizit eine praktisch untergeordnete Bedeutung des gerichtlichen Vorgehens gegen beihilferechtswidrige steuerliche Begünstigungen durch Dritte. Insbesondere lässt das den Begünstigten schützende Steuergeheimnis keinen Raum, die Klagebefugnis widerleglich zu vermuten.[43]

Zudem kommt – soweit im Ausland ansässige Konkurrenten betroffen sind – der Verweisung auf nationalen Rechtsschutz in gewissem Umfang eine abschreckende Wirkung zu. Weder existiert ein unionsweit einheitliches (Steuer-)Prozessrecht noch eine einheitliche Gerichtssprache. Zudem ist nicht gewährleistet, dass sämtliche Prozessordnungen der Mitgliedsstaaten ein gerichtliches Vorgehen Dritter gegen einen begünstigenden Steuerbescheid ermöglichen.

III. Mögliche Anpassungsfelder zur Effektivierung gerichtlichen Rechtsschutzes

Als Zwischenbefund lässt sich festhalten, dass zwar grundsätzlich rechtliche Mechanismen zur gerichtlichen Klärung der Frage, ob eine steuerliche Regelung eine unionsrechtswidrige Beihilfe darstellt, vorhanden sind. Jedoch fehlt es – im Wesentlichen aufgrund faktischer Einflüsse in Form von Informationsdefiziten und aufgrund der speziellen Form der steuerlichen Beihilfen als abstrakt-generelle Regelungen – an deren Nutzung durch die Steuerpflichtigen oder Dritte und damit an einer ausreichenden Befassung der Gerichte mit Fragen des Beihilferechts.

Vor diesem Hintergrund liegt ein mögliches Anpassungsfeld *de lege ferenda* in der Verbreiterung der Interessenbasis in quantitativer Hinsicht – d.h. die Vergrößerung des Feldes der potentiellen Verfahrensbeteiligten – und in qualitativer Hinsicht in Form der Herstellung eines Interessengegensatzes. Während auf der Ebene der vor dem EuGH und dem EuG geführten Verfahren der Interessengegensatz durch die obligatorische Beteiligung der Kommission weitgehend gewährleistet ist und der Aspekt der Vergrößerung der Zahl der möglichen Kläger im Vordergrund steht (nachfolgend 1.), erfordern die Dysfunktionalitäten im Bereich des nationalen Rechtsschutzes eine umfassende Verbreiterung der Interessenbasis (nachfolgend 2.).

1. Stärkung des private enforcement im Bereich des unionalen Rechtsschutzes

Auf Ebene des unionsrechtlich gewährten Rechtsschutzes kann den bestehenden Defiziten mit der Übertragung der Überwachungsfunktion auf private Akteure entgegengewirkt werden. Steht es unionsweit sowohl dem gesamten Kreis der potentiell Begünstigten als auch deren potentieller Konkurrenten offen, Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Kommissionsentscheidungen ohne die Darlegung einer konkreten Rechtsbeeinträch-

39 BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BFHE 215, 32 = BStBl. II 2007, 243; v. 26.1.2012 – VII R 4/11, BFHE 236, 481 = BStBl. II 2012, 541.

40 Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BFHE 184, 212 = BStBl. II 1998, 63 = FR 1998, 284.

41 BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BFHE 184, 212 = BStBl. II 1998, 63 = FR 1998, 284; v. 18.9.2007 – I R 30/06, BFHE 219, 184 = BStBl. II 2009, 126 = FR 2008, 526; s. auch BFH v. 24.1.2013 – V R 34/11, BFHE 239, 552 = BStBl. II 2013, 460; FG Baden-Württemberg v. 12.4.2011 – 3 K 526/08, EFG 2011, 1824, v. 17.8.2015 – 9 K 403/12, EFG 2016, 330.

42 Bejahend *Grimm*, Die negative Konkurrentenklage im Steuerrecht, 2011, S. 170 ff.; s. auch *Schnitger* (Fn. 17) S. 434 f.

43 Anders *Englisch*, StuW 2008, 43 (48).

tigung in Anspruch zu nehmen, würden wirtschaftlich und vom Wissensstand weniger leistungsfähige Akteure – in einer Art „Schwarm-Intelligenz" – von dem *private enforcement*[44] einiger Weniger profitieren, welche die potentielle Beihilferelevanz erkennen und die finanziellen Mittel für eine Rechtsverfolgung aufbringen können.

Zugleich würden mit einer solchen Annäherung der Nichtigkeitsklage an eine Popularklage – und damit an eine abstrakte Normenkontrolle – die im mitgliedsstaatlichen Rechtsschutz bestehenden Informationsdefizite und Einschränkungen in der Beteiligtenfähigkeit auf die unionale Ebene hochgezont.[45] Den – durch die Gewährung (potentiell) mit dem Binnenmarkt unvereinbarer Beihilfen gerade betroffenen – Konkurrenten im EU-Ausland würde die Möglichkeit gegeben, ihre Rechte im Rahmen eines einheitlichen Prozessrechts geltend zu machen und nicht auf Rechtsschutz vor den Gerichten anderer Mitgliedsstaaten angewiesen zu sein.[46]

Rechtstechnisch ist diese Zielsetzung durch eine Anpassung der Klagebefugnis des Art. 263 Abs. 4 AEUV an die beihilfe- und steuerrechtlichen Besonderheiten entweder – minimalinvasiv – im Wege der Auslegung oder – *de lege ferenda* – in Form einer Anpassung des Vertragstextes zu erreichen: Statt für den Begriff der „unmittelbar und individuell betreffenden Handlungen" – wie bisher – eine unmittelbare Auswirkung auf die Rechtsstellung des Klägers[47] und eine adressatengleiche Individualisierung[48] zu fordern, muss – jedenfalls soweit Entscheidungen der Kommission im Bereich steuerlich überbrachter Beihilfen betroffen sind – schon die potentielle Betroffenheit in Form einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreichen, die durch die steuerlich überbrachte Beihilfe – positiv oder negativ – beeinflusst werden kann. Ein erster Schritt *de lege ferenda* könnte dabei die Angleichung Klagebefugnis des Art. 263 Abs. 4 AEUV an den Beteiligtenbegriff der Beihilfeverfahrensordnung sein. Art. 1 Buchst. h VO 2015/1589 fordert lediglich, eine mögliche Interessenbeeinträchtigung aufgrund der Gewährung einer Beihilfe und nennt – wenn auch nur beispielhaft – ausdrücklich Wettbewerber und Berufsverbände.

Um die effektive Wahrnehmung dieser erweiterten Rechtsschutzmöglichkeiten abzusichern, ist zusätzlich – dem Nichtigkeitsverfahren vorausgehend – über einen Anspruch potentieller Kläger auf Durchführung eines förmlichen Prüfverfahrens nachzudenken. Kommt es aufgrund der Untätigkeit des Mitgliedsstaates oder aufgrund eines informellen Pränotifizierungsverfahrens nicht zu einem verfahrensabschließenden Beschluss – und damit einer Handlung der Kommission i.S.d. Art. 263 Abs. 1 AEUV –, fehlt es an einem Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung.[49] Zwar können gerichtlich angreifbare Positiv- oder Negativbeschlüsse der Kommission grundsätzlich auch durch den Umweg eines gegen den jeweiligen Mitgliedsstaat gerichteten Anspruch auf Notifizierung erreicht werden.[50] Um jedoch den Rechten der typischerweise im EU-Ausland ansässigen Konkurrenten so weit wie möglich Geltung zu verschaffen und diese nicht auf die jeweiligen mitgliedsstaatlichen Rechtsordnungen zu verweisen,[51] ist die unionsweit einheitliche Kodifizierung eines Anspruchs gegen die Kommission vorzugswürdig.

2. Nationaler Rechtsschutz

a) Normierung eines (anonymisierten und generalisierten) Auskunftsanspruchs Dritter

Auf die faktische Bedeutungslosigkeit des gerichtlichen Vorgehens von Konkurrenten gegen die Gewährung potentieller steuerlicher Beihilfen ist nicht primär durch eine Anpassung des finanzgerichtlichen Verfahrens, das grundsätzlich im Wege der negativen Konkurrentenklage einen effektiven Rechtsschutz ermöglicht,[52] zu reagieren. Vielmehr ist – dem vorausgehend – dem Informationsdefizit durch eine Weitung des bereits bestehenden Auskunftsanspruchs[53] zu begegnen. Erforderlich ist die Umkehrung des Auskunftsanlasses. Der Auskunftsanspruch ist nicht – wie bisher – ausschließlich vom Konkurrenten her zu denken, über dessen steuerliche Verhältnisse Auskunft begehrt wird, sondern von der steuerlichen Norm her. Durch eine generalisierte und anonymisierte Auskunft, dass und in wie viel Fällen (potentiell unionsrechtswidrig begünstigende) steuerliche Normen angewendet werden, wird – unter Wahrung des Steuergeheimnisses – (potentiellen) Konkurrenten die Möglichkeit gegeben, Beihilfeempfänger zu identifizieren und – in einem weiteren Schritt und nunmehr ohne Beschränkung durch das Steuergeheimnis[54] – auf den Einzelfall gerichtete Auskunftsansprüche geltend zu machen, um schlussendlich im Wege der negativen Konkurrentenklage vorzugehen. Vergleichbar der „Schwarm-Intelligenz" auf unionaler Ebene wären sämtliche Wettbewerber aufgerufen, selektive Begünstigungen – auch mit Wirkung für weitere Wettbewerber – einer gerichtlichen Überprüfung zuzuführen.

b) Stärkung der Beteiligungsrechte der Kommission

Neben der Effektivierung des gerichtlichen Vorgehens Dritter gegen steuerliche Begünstigungen kann die erforderliche Verbreiterung der Interessenbasis auch durch eine verstärkte Beteiligung der Kommission an Verfahren der mitgliedsstaatlichen Gerichte erreicht werden. Ein Ansatz, Behörden über das bipolare Verhältnis zwischen Kläger und Beklagtem hinaus an gerichtlichen Verfahren zu beteiligen, findet sich etwa in § 90 GWB. Nach dieser Vorschrift unterrichten die deutschen Ge-

44 Siehe dazu umfassend *Pastor-Merchante*, The Role of Competitors in the Enfocement of State Aid Law, 2017, S. 55 ff., 113 ff.

45 Siehe dazu oben II.2.b.cc.

46 Vgl. auch *Köhler*, European State Aid Law Quarterly Bd. 11 (2012), S. 369 ff.

47 Siehe grundlegend EuGH v. 5.5.1998 – C-386/96 P – *Dreyfus/Kommission*, ECLI:EU:C:1998:193 Rz. 43; C-404/96 P – *Glencore Grain/Kommission*, ECLI:EU:C:1998:196 Rz. 41.

48 St. Rspr. seit EuGH v. 15.7.1963 – 25/62, *Plaumann/Kommission*, ECLI:EU:C:1963:17; für die jüngere Rspr. s. etwa EuGH v. 3.10.2013 – C-583/11 P – *Inuit Tapiriit Kanatami u.a./Europäisches Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2013:625 Rz. 72.

49 Insbesondere sieht das bisherige Beschwerderecht keinen Anspruch auf Durchführung eines förmlichen Prüfverfahrens vor; s. oben II.1.a. und II.2.

50 Für diese Lösung *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer* (Fn. 2) S. 1187 f.

51 Siehe für die damit verbundene abschreckende Wirkung oben II.2.b.bb.

52 Siehe oben II.2.b.bb.

53 Siehe oben II.2.b.aa.

54 Siehe oben II.2.b.aa.

richte – und damit auch die Finanzgerichtsbarkeit[55] – das BKartA über alle Rechtsstreitigkeiten, deren Entscheidung ganz oder teilweise von der Anwendung der Vorschriften des GWB oder der Wettbewerbsregeln des AEUV[56] und des EWR-Vertrags[57] abhängt. Das BKartA ist befugt, dem Gericht schriftliche Erklärungen abzugeben, auf Tatsachen und Beweismittel hinzuweisen, den Terminen beizuwohnen, in ihnen Ausführungen zu machen und Fragen an Parteien, Zeugen und Sachverständige zu richten (§ 90 Abs. 1 Satz 2 GWB).

Vor diesem Hintergrund ist – vorbehaltlich einer erforderlichen Aufstockung der personellen Ressourcen der Generaldirektion Wettbewerb – die unionsweit harmonisierte Schaffung einer vergleichbaren Ermächtigung zugunsten der Kommission als „Wächterin des Art. 107 AEUV" zu überlegen. Im Gegensatz zur bestehenden Regelungen des Art. 29 VO 2015/1589[58] würden durch eine verpflichtende Berichtspflicht der nationalen Gerichte und die Annäherung der Stellung der Kommission an die – dem deutschen Prozessrecht bisher fremde – Position des *amicus curiae* deren Fachkenntnisse im Bereich des Beihilferechts genutzt und damit sowohl dem fehlenden Interessengegensatz der Beteiligten als auch dem Erfahrungsdefizit der nationalen Gerichte effektiv entgegengewirkt. Als Nebeneffekt würde eine solche Mitwirkung der Kommission zugleich eine umgekehrte Wirkung zeigen: Durch die frühe verfahrensrechtliche Einbindung würde auch ein besseres Verständnis der Kommission für das nationale Recht gefördert und damit bei der Bestimmung des „*system of reference*" als Maßstab für die Selektivität Konflikten mit der Auslegungshoheit der Mitgliedsstaaten entgegen gewirkt.[59]

IV. Fazit

Insgesamt zeigt sich, dass – *de lege lata* – die Mechanismen für eine umfassende gerichtliche Überprüfung steuerlicher Normen auf ihre Beihilferelevanz sowohl auf unionaler als auch auf nationaler Ebene grundsätzlich vorhanden sind. Jedoch werden die vorhandenen Rechtsschutzmöglichkeiten – nicht zuletzt aufgrund faktischer Einflüsse in Form von Informationsdefiziten und aufgrund fehlender Interessengegensätze – nur unzureichend genutzt. Folge dieser Dysfunktionalitäten in der gerichtlichen Befassung mit beihilferechtlichen Fragestellungen ist, dass das Verhältnis zwischen unionsrechtlichem Beihilfeverbot und nationalem Steuerrecht in weiten Bereichen – jedenfalls soweit die (allein verbindliche) Auslegung durch die Judikative betroffen ist – ein *unchartered territory*[60] darstellt. Vor diesem Hintergrund kommt – *de lege ferenda* – der Adaption des gerichtlichen Rechtsschutzes durch eine Verbreiterung der Interessenbasis in quantitativer Hinsicht durch die Vergrößerung des Feldes potentieller Rechtsschutzsuchender und in qualitativer Hinsicht in Form der Gewährleistung eines Interessengegensatzes der am gerichtlichen Verfahren Beteiligten nicht nur eine wichtige Funktion für die Rechtssicherheit des Einzelnen zu. Vielmehr dient sie auch – über das konkret betroffene Verfahren hinaus – der Fortentwicklung des materiellen Beihilferechts.

55 Dies kann insbesondere erforderlich sein, wenn und soweit die Anwendung des Abzugsverbots für Geldbußen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG) auf wegen unerlaubter Kartellabsprachen verhängter Bußgelder in Streit steht. Siehe etwa FG Köln v. 24.11.2016 – 10 K 659/16, EFG 2017, 377 (Revision anhängig unter XI R 40/17).

56 Art. 101 und 102 AEUV.

57 Art. 53 und 54 EWR-Vertrag.

58 Siehe oben II.2.a.aa.(3).

59 Siehe für diese Überschneidung exemplarisch die Heranziehung des Fremdvergleichsgrundsatzes als allgemeingültigen Referenzrahmen ohne Ansehung des nationalen Rechts in der Entscheidung der Kommission v. 30.8.2016 – SA.38373 Rz. 249 und 251 unter Berufung auf EuGH v. 22.6.2006 – C-182/03 und C-217/03, *Belgien und Forum 187/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:416. Zur Kritik s. *Schön* in Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 5. Aufl. 2016, Rz. 13-035, 13-049, *Martini* (Fn. 9) S. 108 ff.

60 Vgl. *Kreuschitz/Bermejo* (Fn. 4) S. 231.

*Prof. Dr. Michael Hendricks, Bonn**

Gerichtlicher Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr

Inhaltsübersicht

I. Transparenz als Schlüsselbegriff der steuerpolitischen Diskussion der letzten Jahre
II. Hintergrund und Bedeutung des internationalen Auskunftsverkehrs
1. Perspektive der deutschen Finanzverwaltung
a) Inanspruchnahme ausländischer Hilfe
b) Gewährung deutscher Hilfe
2. Perspektive des Steuerpflichtigen sowie sonstiger informationsbetroffener Personen
III. Rechtsgrundlagen und Beurteilung der Rechtmäßigkeit des internationalen Auskunftsverkehrs
1. Auskunftsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen
2. Auskunftsklauseln in völkerrechtlichen Rechts- und Amtshilfeabkommen
3. EU-Amtshilferichtlinie und nationale Umsetzungsbestimmungen
4. EU-Zusammenarbeitsverordnung
5. Verwaltungsabkommen
6. Nationale Bestimmungen
7. Besonderheiten der Rechtsanwendung
IV. Internationaler Auskunftsverkehr als besondere Herausforderung der Finanzrechtsprechung
V. Kein Rechtsschutz ohne Kenntnis der auszutauschenden Informationen
1. Rechtsanwendung setzt Kenntnis der auszutauschenden Informationen voraus
2. Sukzessive Erosion des Anhörungsrechts
3. Anhörung stellt Effektivität des internationalen Auskunftsaustauschs nicht in Frage
4. Entbehrlichkeit der Anhörung bei exakt vorhersehbaren Auskünften
5. Entbehrlichkeit der Anhörung in sonstigen Fällen
6. Zwischenergebnis: Effektiver Rechtsschutz erfordert Transparenz der Exekutive
VI. Rechtsschutz bei den etablierten Formen des Auskunftsverkehrs
1. Antrag auf Sicherungsanordnung nach § 114 Abs. 1 FGO als Einstiegsrechtsbehelf
2. Verfahren nach erfolgreichem Antrag auf Sicherungsanordnung
3. Rechtsschutzmöglichkeiten nach erfolglosem Antrag auf Sicherungsanordnung
4. Fazit: Finanzrechtsprechung bietet funktionierendes Rechtsschutzsystem
VII. Herausforderungen neuerer Formen des Auskunftsverkehrs
1. Intensivierung des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs durch neuere Kooperationsformen
2. Eröffnung eines Kommunikationskanals statt punktueller Datenübermittlung in eine Richtung
3. Nur sachgerechte Anhörungspraxis ermöglicht effektiven Rechtsschutz
VIII. Resümee

Beim internationalen Auskunftsverkehr in Steuersachen handelt es sich um ein unverzichtbares Instrument der Steuerverwaltung. Ohne ihn besteht die Gefahr gleichheitswidriger struktureller Vollzugsdefizite. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass die Verwaltung vom Steuerpflichtigen Transparenz einfordert. Die Forderung nach Transparenz darf jedoch nicht zur Einbahnstraße werden. Zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes und mit Rücksicht auf den Anspruch auf rechtliches Gehör unterliegt auch die Finanzverwaltung einem Transparenzgebot. Nur wenn die Finanzverwaltung selbst transparent agiert und den Steuerpflichtigen zu einem aus seiner Sicht nicht vorhersehbaren Informationsaustausch anhört, ist effektiver Rechtsschutz gewährleistet. Bei neuen Kooperationsformen kann im Einzelfall sogar eine weitere Anhörung geboten sein.

International exchange of information in tax matters forms an indispensable tool for the tax administration. Without this tool, the risk of structural deficits of enforcement in violation of the equality principle exists. In this context it is appropriate for the tax administration to require transparency from the taxpayer. The demand for transparency must, however, not become a one-way street. In order to guarantee effective legal protection, and taking into account the right to be heard, the tax administration is likewise subject to a requirement of transparency. Only if the tax administration itself acts in a transparent way and hears the taxpayer with respect to exchange of information that from his prospective was unforeseeable, effective legal protection is guaranteed. New forms of cooperation may even demand an additional hearing in individual cases.

* Prof. Dr. *Michael Hendricks* ist Rechtsanwalt/Steuerberater und Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn sowie Honorarprofessor an der Juristischen Fakultät der Universität Passau. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 22.6.2018 auf der Münchener Tagung „Rechtsschutz in Steuersachen" anlässlich des 100-jährigen Bestehens von Reichs- und Bundesfinanzhof (veranstaltet von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Zusammenarbeit mit dem Bundesfinanzhof, dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen und dem Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht der LMU München) gehalten hat. Der Vortragsstil wurde beibehalten.

I. Transparenz als Schlüsselbegriff der steuerpolitischen Diskussion der letzten Jahre

In Diskussionen zum internationalen Steuerrecht wird in den letzten Jahren immer häufiger der Begriff der „Transparenz" verwendet.[1] Dies hängt nicht zuletzt mit der BEPS-Initiative zusammen, die sich auf die Fahnen geschrieben hat, durch das entwickelte Maßnahmenpaket[2] die steuerliche Transparenz zu erhöhen.[3] Die insoweit angestrebte Transparenz soll den Finanzbehörden der unterschiedlichen Staaten einen besseren Zugriff auf steuerrelevante Daten der Pflichtigen ermöglichen, um so eine Besteuerung nach den einschlägigen Steuernormen sicherzustellen. Die Anwendung geltender Steuergesetze soll nicht an einem Informationsdefizit der Steuerbeamten scheitern. Der internationale Auskunftsverkehr stellt einen wesentlichen Baustein zur Herstellung dieser Transparenz dar.

II. Hintergrund und Bedeutung des internationalen Auskunftsverkehrs

1. Perspektive der deutschen Finanzverwaltung

a) Inanspruchnahme ausländischer Hilfe

Zunächst ein paar Worte zum Hintergrund und zur Bedeutung des internationalen Auskunftsverkehrs. Ebenso wie das Steuerrecht anderer Staaten, knüpft auch das deutsche materielle Steuerrecht an globale Größen und grenzübergreifende Sachverhalte an. So sehen die § 1 Abs. 1 EStG und § 1 KStG für unbeschränkt Steuerpflichtige die Besteuerung des „Welteinkommens" vor. Auch andere Bestimmungen machen deutlich, dass das deutsche materielle Steuerrecht nicht auf das eigene (also das deutsche) Hoheitsgebiet beschränkt ist. Von dieser sehr weitgehenden legislativen Rechtssetzungskompetenz ist die deutlich engere exekutive Durchsetzungskompetenz zu unterscheiden.[4] Einem Staat ist es bekanntlich verwehrt, auf fremdem Staatsgebiet Hoheitsakte zu setzen. Nach dem völkerrechtlichen Prinzip der Gebietshoheit endet der nationale Handlungsrahmen für staatliche Hoheitsakte im Grundsatz an der eigenen Staatsgrenze.[5] Dies gilt zunächst für Eingriffsmaßnahmen wie Vollstreckungshandlungen, betrifft aber auch tatsächliches staatliches Handeln, wie die in Augenscheinnahme oder sonstige direkte Nachforschungen auf ausländischem Hoheitsgebiet.[6] Nach dem Prinzip der Gebietshoheit ist staatliches Handeln also im Grundsatz auf das eigene Hoheitsgebiet beschränkt.[7] Einem deutschen Finanzbeamten ist es mithin untersagt, in eigener Person Sachverhalte im Ausland aufzuklären.

Gleichwohl hat die deutsche Finanzverwaltung auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten den unbedingten Auftrag, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.[8] Das BVerfG hat (zutreffend) festgestellt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Besteuerung auch hinsichtlich des tatsächlichen Besteuerungserfolges prinzipiell gewährleistet.[9] Übertragen auf das internationale Steuerrecht bedeutet dies, dass Steuergesetze unabhängig davon gleichmäßig vollzogen werden müssen, ob es sich um reine Inlandssachverhalte oder um grenzübergreifende Sachverhalte handelt; strukturelle Vollzugsdefizite sind gleichheitswidrig und müssen auch in diesem Bereich des Steuerrechts vermieden werden.[10] Neben den erweiterten Mitwirkungspflichten für Auslandssachverhalte[11] ermöglichen es vor allem die Rechtsgrundlagen des internationalen Auskunftsverkehrs der deutschen Exekutive, grenzüberschreitende Sachverhalte aufzuklären und zu verifizieren. Beim derzeitigen Stand des Verfahrensrechts ist dieses Instrument unverzichtbar. Ohne den internationalen Auskunftsverkehr besteht die Gefahr gleichheitswidriger struktureller Vollzugsdefizite.[12]

Jenseits dieser übergreifenden, strukturellen Bedeutung hat der internationale Auskunftsaustausch natürlich vor allem Bedeutung für das konkrete Besteuerungsverfahren, in dem die aus dem Ausland stammenden Informationen verwertet werden sollen. Bei den Auskünften ausländischer Behörden handelt es sich steuerverfahrensrechtlich um ein eigenständiges, unbenanntes Beweismittel i.S.v. § 92 AO.[13] Unbenannt ist das Beweismittel, weil § 92 AO ausländische Behördenauskünfte nicht explizit benennt. Die konkrete Auswertung der aus dem Ausland übermittelten Daten und Urkunden richtet sich nach allgemeinem (deutschem) Steuerverfahrensrecht.[14] Es gilt der

1 Exemplarisch und treffend zuletzt *Hey*, FR 2018, 633 (633) „Transparenz ist en vogue" [im Rahmen der Diskussion zur Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen]. In den letzten Jahren wurden zahlreiche steuerliche Regelungen mit der Notwendigkeit der Herstellung von Transparenz begründet, vgl. etwa BT-Drucks. 18/9536, 2; BT-Drucks. 18/11233, 9; BT-Drucks. 18/12127, 43.

2 Dies gilt insbesondere für die als „Action 5" und „Action 13" beschlossenen Maßnahmen, vgl. im Einzelnen *Hendricks* in Oestreicher (Hrsg.), BEPS – Base Erosion und Profit Shifting, Herne 2015, S. 105 ff. sowie zuletzt *Müller-Gatermann*, FR 2018, 389 (393 f.).

3 Zur Bedeutung der Transparenz im Rahmen des BEPS-Projektes vgl. etwa *Seer*, IWB 2015, 870 (870 ff.); *Seer*, IWB 2016, 6 (6 ff.); *Piltz*, IStR 2015, 529 (530); *Bannes/Cloer*, BB 2016, 2013 (2013 ff.); *Luttermann*, RIW 2016, 397 (401 f.); *Bärsch/Engelen/Färber*, Der Konzern 2016, 338 (338 ff.); *Dölker*, BB 2017, 279 (279 ff.) sowie zuletzt *Hey*, FR 2018, 633 (633).

4 Hierzu bereits *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 52 ff. m.w.N.

5 *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (4); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 22.2 n.w.N.

6 Vgl. im Einzelnen *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, 2010, S. 68 ff.

7 Vgl. BVerfG, v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (373); zuvor ebenso bereits BFH v. 11.2.1959 – II 15/58 U, BStBl. III 1959, 181; ausführlich hierzu *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, 2010, S. 68 ff.

8 Zutreffend *Seer* in FS Schaumburg, 2009, S. 151 f.; *Staringer*, DStJG 31 (2008), 135 (136).

9 So grundlegend BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271 ff.); zum Durchschlagen unzureichender Erhebungsregelungen auf die Verfassungsmäßigkeit des materiellen Besteuerungstatbestandes instruktiv *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 1999, S. 137 ff.

10 So bereits *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 1995, S. 27 f.; *Bilsdorfer*, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 10, 1 (4) sowie ausführlich *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 89 ff. m.w.N.

11 Vgl. insbesondere § 90 Abs. 2, Abs. 3 AO.

12 Vgl. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 10; *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 7.

13 *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 1995, S. 71; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 23; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 12; *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 68 f.

14 *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004, S. 369 f.

Grundsatz der freien Beweiswürdigung.[15] Die deutsche Finanzbehörde entscheidet nach ihrer freien, aus der Gesamtheit des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Dabei ist sie an die Feststellungen der ausländischen Behörde nicht gebunden. Fehlt es den Auskünften an Überzeugungskraft, so sind sie außer Acht zu lassen.[16] Das ist vor allem dann der Fall, wenn die ausländische Verwaltung nicht deutlich macht, worauf ihre mitgeteilten Feststellungen beruhen.[17] Gleiches gilt, wenn die Ausführungen in sich nicht schlüssig sind oder wenn sie anderen, überzeugenden Beweismitteln widersprechen. Der Steuerpflichtige kann daher eine ihn betreffende behördliche Auskunft durchaus in Frage stellen.[18]

b) Gewährung deutscher Hilfe

Die deutsche Finanzverwaltung ist aber nicht nur Nutznießer des internationalen Auskunftsverkehrs, denn sie nimmt nicht nur Hilfe in Anspruch. Vielmehr tritt sie in diesem Zusammenhang auch als hilfeleistende Abgabengewalt in Erscheinung, welche ausländische Behörden für Zwecke der dortigen Besteuerungsverfahren unterstützt. Anders als die Inanspruchnahme staatlicher Hilfe lässt sich aus dem Gleichheitssatz keine *unmittelbare* Pflicht ableiten, den anderen Staat durch Informationen zu unterstützen. Denn die Unterstützung des anderen Staates erfolgt nicht zwingend im Interesse einer nach deutschen Maßstäben leistungsgerechten Besteuerung im Ausland. Dies wird bereits dadurch deutlich, dass die Rechtsgrundlagen des internationalen Auskunftsverkehrs die Hilfe nicht davon abhängig machen, ob der ausländische Staat die Informationen zur Anwendung von Steuergesetzen verwendet, die sich am Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit orientieren. Solange das Steuerrecht des ausländischen Staates aus deutscher Perspektive nicht gegen den sog. ordre public[19] verstößt, sehen die Rechtsgrundlagen eine Unterstützung des anderen Staates vor. Insofern kann und muss den deutschen Behörden die Ausgestaltung des ausländischen Steuerrechts im Grundsatz egal sein.[20] Die informationelle Unterstützung des ausländischen Staates dient daher auch nicht dem Ziel, im unterstützten Staat eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherzustellen. Primärer Antrieb der deutschen Verwaltung bei der Gewährung zwischenstaatlicher Unterstützung ist es vielmehr, selbst in den Genuss entsprechender Hilfe zu gelangen. Denn nur wenn die deutsche Finanzverwaltung bereit ist, Behörden anderer Staaten informationell zu unterstützen, kann sie selbst auf entsprechende Gegenhilfe hoffen. An diesem Gegenseitigkeitsprinzip manifestiert sich der eigentliche Zweck deutscher Unterstützungsleistungen: Die deutsche Verwaltung gewährt anderen Staaten Auskünfte, um selbst in den Genuss entsprechender Unterstützung zu gelangen und so – in Bezug auf die deutschen Steuern – den eigenen verfassungsrechtlichen Verifikationsauftrag zu erfüllen. Die Unterstützung des anderen Staates dient damit im Ergebnis *mittelbar* der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichmäßigkeit der *deutschen* Besteuerung.[21]

2. Perspektive des Steuerpflichtigen sowie sonstiger informationsbetroffener Personen

Nun zur Perspektive des Steuerpflichtigen: Auch aus Sicht des Steuerpflichtigen kann dem internationalen Auskunftsverkehr erhebliche Bedeutung zukommen. Ich habe bereits mehrfach erlebt, dass Steuerpflichtige die deutsche Verwaltung darum gebeten haben, einen bestimmten Sachverhalt im Wege des internationalen Auskunftsverkehrs aufzuklären.[22] Häufiger kommt es jedoch vor, dass der Steuerpflichtige oder jede andere Person, deren Informationen ins Ausland übermittelt werden sollen (nachfolgend ist übergreifend von der „informationsbetroffenen Person" die Rede), dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch kritisch gegenüberstehen. Sicher gibt es hier Fälle, in denen ein Informationsaustausch abgelehnt wird, weil Steuern bislang zu Unrecht gar nicht oder zu niedrig festgesetzt wurden und – in Folge des Auskunftsverkehrs – mit einer erstmaligen oder höheren Steuerbelastung gerechnet werden muss. Der BFH hat zutreffend festgestellt, dass die von einem Steuerpflichtigen befürchtete *zutreffende Besteuerung* im unterstützten Staat gerade kein Argument gegen den Auskunftsverkehr, sondern vielmehr dessen eigentliches Ziel ist.[23]

Betroffene lehnen einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch häufig deswegen ab, weil sie im Empfängerstaat der Informationen erheblichen Steuerabwehraufwand befürchten oder gar das Risiko sehen, im Nachgang zu einem zwischenstaatlichen Informationsaustausch zum Opfer einer *Doppelbesteuerung* zu werden.[24] In der Tat gibt es Konstellationen, in denen die Erteilung einer Steuerauskunft typischerweise zu einer Doppelbesteuerung führt. In der Praxis bringen vor allem unterschiedlich bestimmte Verrechnungspreise die Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich.[25] Auch machen die Rechtsgrundlagen des internationalen Auskunftsverkehrs die grenzüberschreitende Informationsübermittlung regelmäßig nicht davon abhängig, dass sich die involvierten Staaten dazu ver-

15 *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 78; *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 1995, S. 125.

16 *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 68 f.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 78.

17 Zu einem solchen (in der Praxis nicht seltenen) Fall *Loutoka*, ISDR 1997, 249.

18 So ausdrücklich EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – „Sabou", HFR 2013, 1170.

19 Der Ordre-public-Vorbehalt steht einer Informationsübermittlung entgegen, wenn die Verwendung der übermittelten Daten im Empfängerstaat nicht mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen des unterstützenden Staates zu vereinbaren ist, vgl. im Einzelnen *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO Rz. 132; *Engelschalk* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 26 Rz. 122; *Lohr*, Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren, 1993, S. 60.

20 Während etwa eine konfiskatorische Besteuerung im anderen Staat allgemein als Verstoß gegen den ordre public qualifiziert wird, wird eine nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung nicht als Anwendungsfall des Ordre-public-Vorbehalts gesehen, vgl. nur *Runge*, RIW/AWD 1979, 73 (88); *Ritter*, DStZ 1974, 267 (271); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 22.111; *Hendricks* in Wassermeyer, DBA, Art. 26 MA Rz. 74 f.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 132.

21 Ausführlich hierzu *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 94 f.

22 Vgl. nur BFH v. 26.7.2007 – VI R 68/04, BStBl. II 2009, 338.

23 Vgl. im Einzelnen BFH v. 29.10.1986 – I B 28/86, BStBl. II 1987, 440.

24 Vgl. bereits *Ritter*, BB 1987, 65 (72); *Eilers/Heintzen*, RIW 1986, 619 (620); *Strunk*, StBp 1993, 145 (146); *Herlinghaus* in FS Herzig, 2010, S. 933 (947); *Grotherr*, ISR 2015, 297 (303); *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 114 f.

25 Hierauf wird beispielsweise hingewiesen durch *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO Rz. 179; *Wolff*, StbKongrRep. 1987, 417 (425); *Strunk*, StBp 1993, 145 (146) und *Roth*, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 10, 51 (66).

pflichten, bei der Auswertung der übermittelten Informationen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden oder sich diesbezüglich einem schiedsgerichtlichen Verfahren zur Beseitigung einer auskunftsbedingten Doppelbesteuerung zu unterwerfen.[26]

Schließlich besteht die Gefahr, dass die übermittelten Daten *im Empfängerstaat nicht geheim gehalten* werden.[27] Nicht alle Staaten verfügen über ein Steuergeheimnis, welches dem deutschen Standard entspricht. Mit der Weitergabe von Daten ins Ausland verliert die deutsche Finanzverwaltung die eigene Kontrolle über die fraglichen Daten und damit über den Geheimnisschutz. Übermitteln die deutschen Finanzbehörden Informationen an Staaten mit erheblich geringerem Schutzniveau, so besteht die Gefahr, dass die Daten an private Dritte gelangen und für außersteuerliche Zwecke missbraucht werden.[28] Dies ist vor allem dann problematisch, wenn es um schützenswerte Geschäftsgeheimnisse geht.[29] Vor einigen Jahren hat das FG Köln in einem von mir betreuten Verfahren bestimmte Spontanauskünfte in die Türkei untersagt. Hintergrund waren Zweifel an einem effektiven Geheimnisschutz der Türkei.[30]

Möchte die informationsbetroffene Person – aus welchen Gründen auch immer – die Übermittlung ihrer Daten ins Ausland verhindern, wird sie sich auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung berufen. Dieses vom BVerfG entwickelte Grundrecht schützt den Einzelnen vor unbegrenzter staatlicher Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe personenbezogener Daten.[31] Der Schutzbereich des Grundrechts erstreckt sich auch auf steuerrelevante Daten.[32] Die grenzüberschreitende Übermittlung von Daten im Rahmen des internationalen Informationsaustauschs stellt sich aus Sicht der informationsbetroffenen Person als Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar.[33] Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es für einen Eingriff in dieses Grundrecht einer gesetzlichen Grundlage, die dem Gebot der Normenklarheit und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.[34] Nur dann, wenn eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage vorliegt, ist im Übrigen auch das abgabenrechtliche Steuergeheimnis (§ 30 AO) gewahrt.[35] Entsprechendes gilt auch dann, wenn die Informationsübermittlung durch Unionsrecht verpflichtend vorgeschrieben ist.[36] Denn auch insoweit ist ein grundrechtlich radizierter[37] Gesetzesvorbehalt zu beachten, der inhaltlich im Wesentlichen den vom BVerfG entwickelten Vorgaben an eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage entspricht.[38]

III. Rechtsgrundlagen und Beurteilung der Rechtmäßigkeit des internationalen Auskunftsverkehrs

Damit kommen wir zu den Rechtsgrundlagen des internationalen Auskunftsverkehrs. Ihnen kann im Regelfall die notwendige Ermächtigungsgrundlage für den (mit dem Informationsverkehr verbundenen) Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung entnommen werden. Die (ohnehin häufigen Änderungen unterworfenen) Rechtsgrundlagen möchte ich mit Rücksicht auf den eigentlichen Schwerpunkt dieses Beitrages nur im Überblick darstellen.[39] Dabei beschränkt sich die Darstellung auf die wichtigsten Rechtsgrundlagen und orientiert sich an der Rechtsnatur einzelnen Normengruppen.

1. Auskunftsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen

Klassische Rechtsgrundlage der zwischenstaatlichen informationellen Kooperation sind die Auskunftsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen. Nahezu alle Abkommen verfügen über eine solche Auskunftsklausel.[40] Vorbild der DBA-Auskunftsklauseln ist in der Regel Art. 26 OECD-Musterabkommen. Während vor allem ältere Abkommen über eine sog. klei-

26 Während entsprechende Klauseln früher sehr verbreitet waren, sind sie in den aktuell geltenden Rechtsgrundlagen nur noch sehr selten anzutreffen. Vgl. im Einzelnen *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 114 ff.

27 Vgl. nur *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (317 ff.); *Ritter* in Vogel (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Verfassungsrecht, 17 (23 ff.); *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 61 ff.; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (18 f.); *Grotherr*, ISR 2015, 297 (301).

28 Vgl. nur *Ritter*, DB 1984, 1109 (1111); *von Siebentahl*, JbFfSt. 1984/85, 113 (113 ff.) und *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (322 f.) sowie den Überblick bei *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 102 ff. m.w.N. Zu Steuerdaten, die in Folge zwischenstaatlicher Kooperation in Steuersachen veröffentlicht wurden, vgl. zuletzt District Court for the District of Arizona v. 2.11.2015 – CV-99-01794-PHX-JAT.

29 *Herlinghaus* in FS Herzig, 2010, S. 933 (949 f.); *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (19); *Grotherr*, ISR 2015, 297 (301 f.).

30 Vgl. FG Köln v. 20.8.2008 – 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764 mit Anm. *Herlinghaus*.

31 Ständige Rechtsprechung, vgl. nur BVerfG v. 12.12.1983 – 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83, BVerfGE 65, 1 (41 ff.).

32 So z.B. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 31b.

33 BFH, Beschl. v. 8.2.1995 – I B 92/94, BStBl. II 1995, 358 (360) = FR 1995, 48 = FR 1995, 448; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO 31a ff.

34 So BVerfG v. 12.12.1983 – 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83, BVerfGE 65, 1 (41 ff.); BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (320 ff.); ebenso z.B. *Oldiges* in Vogel (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Verfassungsrecht, 86 (100 f.); ausführlich zu dieser Rechtsprechung: *Leist*, Verfassungsrechtliche Schranken des steuerlichen Auskunfts- und Informationsverkehrs, 2000, S. 40 ff.

35 § 30 AO konkretisiert für den Bereich des Steuerrechts einfachgesetzlich die Schutzgarantie des Rechts auf „informationelle Selbstbestimmung", vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO Rz. 6 m.w.N.

36 Mit Rücksicht auf den Anwendungsvorrang sind einzelstaatliche Maßnahmen, die unionsrechtlich zwingend vorgegeben sind, nicht am Maßstab der nationalen Grundrechte, sondern allein am Maßstab der Unionsgrundrechte zu überprüfen, vgl. nur *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 399 m.w.N. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GrCh formuliert dementsprechend, dass die EU-Grundrechte nicht nur die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der EU, sondern auch die Mitgliedstaaten - soweit sie Unionsrecht durchführen - binden.

37 Art. 8 GrCh vermittelt einen grundrechtlichen Schutz personenbezogener Daten. Die Bestimmung verbietet – wie das nationale Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung – eine staatliche Datenverarbeitung ohne qualifizierte gesetzliche Grundlage, vgl. im Einzelnen *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. 2016, Art. 8 Rz. 1 ff. m.w.N.; in diesem Sinne zum Grundrechtsschutz beim zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr bereits *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 274 ff. m.w.N.

38 Die Einschränkung des durch Art. 8 Abs. 1 GrCh vermittelten Grundrechts erfordert nach Art. 8 Abs. 2 GrCh eine gesetzliche Grundlage, die ein legitimes Ziel verfolgt und hinreichend bestimmt sowie verhältnismäßig ausgestaltet ist, vgl. im Einzelnen *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. 2016, Art. 8 Rz. 11 ff. m.w.N.

39 Vgl. insbesondere die detaillierte Zusammenstellung von *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, ifst 514 (2017), S. 18 ff.; vgl. auch *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2243 ff.) m.w.N.

40 Keine Auskunftsklausel enthält z.B. das DBA-UdSSR, welches immer noch für die Republik Moldau als Nachfolgestaat gilt.

ne Auskunftsklausel verfügen, enthalten neuere Abkommen in der Regel eine sog. große Auskunftsklausel. Bei kleinen Auskunftsklauseln ist die Hilfe auf die Übermittlung von Informationen beschränkt, die der Durchführung des Abkommens selbst dienen (z.B. der richtigen im Abkommen angelegten Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte).[41] Der Auskunftsaustausch auf Grundlage von großen Auskunftsklauseln verfolgt demgegenüber über einen doppelten Verwendungszweck: Zu übermitteln sind zunächst alle Daten, die der Durchführung des Abkommens selbst dienen; darüber hinaus decken große Klauseln auch den Austausch von Daten, die für die Durchführung des rein innerstaatlichen Steuerrechts relevant sind.[42] Während die Informationshilfe bei älteren Klauseln häufig auf die von den Abkommen geregelten Steuerarten (in der Regel indirekte Steuern) begrenzt ist, sehen neue Abkommen einen darüber hinausgehenden Informationsaustausch vor.[43]

2. Auskunftsklauseln in völkerrechtlichen Rechts- und Amtshilfeabkommen

Informationsaustausch kann auch auf Grundlage von Auskunftsklauseln in eigenständigen völkerrechtlichen Rechts- und Amtshilfeabkommen erfolgen. Bei diesen Abkommen handelt es sich um völkerrechtliche Verträge, die – anders als Doppelbesteuerungsabkommen – keine materiell-rechtlichen Regelungen über die Verteilung von Besteuerungsbefugnissen enthalten, sondern ausschließlich verfahrensrechtliche Instrumente der zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe regeln. Die Bundesrepublik Deutschland pflegt seit jeher einen Auskunftsaustausch auf Grundlage derartiger bilateraler Abkommen, die parallel zu existierenden Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurden. Aktuell sind im Verhältnis zu vier Staaten derartige Abkommen zu beachten (dies sind die Abkommen mit Finnland vom 29.5.1935[44], mit Italien vom 9.6.1938[45], mit den Niederlanden vom 21.5.1999[46] sowie mit Österreich vom 14.5.1954[47]).[48] Im Verhältnis zu sog. Steueroasenstaaten, mit denen die Bundesrepublik Deutschland keine Doppelbesteuerungsabkommen abschließt, haben darüber hinaus seit 2002 die bilateral geschlossenen „Tax Information Exchange Agreements" (auch T.I.E.A.) nach dem Vorbild des OECD-InfAust-Musters von 2002[49] Bedeutung erlangt. Die Bundesrepublik Deutschland hat im Verhältnis zu 22 Staaten völkerrechtliche Rechts- und Amtshilfeabkommen abgeschlossen.[50] Im Jahr 2015 ist die Bundesrepublik Deutschland schließlich auch einem multilateralen Rechts- und Amtshilfeabkommen beigetreten („Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen").[51] Das Abkommen wurde vom Europarat gemeinsam mit der OECD entwickelt. Nach aktuellem Stand wurde es von insgesamt 108 Staaten ratifiziert.[52] Das Abkommen sieht einen sehr intensiven zwischenstaatlichen Informationsaustausch vor. Verbunden mit weiteren Rechtsgrundlagen bietet es z.B. eine Grundlage für den automatischen Austausch von Finanzkontendaten.[53]

3. EU-Amtshilferichtlinie und nationale Umsetzungsbestimmungen

Der innereuropäische Informationsaustausch wird vor allem durch die Amtshilferichtlinie vom 19.12.1977 und den hierzu ergangenen Änderungsrichtlinien[54] geprägt.[55] Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedsstaaten zur gegenseitigen informationellen Unterstützung im Steuerverfahren. Sie setzt einen Mindeststandard an Informationsaustausch, den die Mitgliedsstaaten einzuhalten haben. In Deutschland sind die Vorgaben der Richtlinie im EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umgesetzt worden.[56]

4. EU-Zusammenarbeitsverordnung

Das europäische Kooperationsrecht ist aber keinesfalls auf Richtlinien beschränkt. Die innereuropäische Kooperation für Zwecke der Umsatzsteuer basiert seit Anfang 2004 vor allem auf der sog. Zusammenarbeits-Verordnung.[57] Auch diese Verordnung regelt umfassend verschiedene Formen des internationalen Informationsverkehrs. Für Zwecke der Umsatzbesteuerung des kommerziellen innergemeinschaftlichen Handels sieht die Verordnung bereits seit Jahren ein mehrstufiges datenbankgestütztes Informationsaustauschverfahren vor.[58]

41 Vgl. im Einzelnen BFH v. 29.4.2008 – I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807; sowie *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 19 f. und Information *Czakert* in Schönfeld/Ditz, DBA, 1. Aufl. 2013, Art. 26 DBA Rz. 51.

42 Vgl. *Hendricks* in Wassermeyer, DBA, Art. 26 MA Rz. 27.

43 Vgl. hierzu Anlage 1 des BMF-Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 23.11.2015, IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2015, 928 (946 ff.).

44 RGBl. II 1936, 28.

45 RGBl. II 1939, 124.

46 BGBl. II 2001, 2.

47 BGBl. II 1955, 833.

48 *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 30.

49 Hierzu ausführlich *Hendricks* in Wassermeyer, MA-InfAust, Vor Art. 1 Rz. 1 ff.

50 Den aktuellen Abkommensstand zum Jahresanfang veröffentlicht das BMF jeweils im Januar eines jeden Jahres („Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen", zuletzt mit Schreiben vom 17.1.2018.

51 BGBl. II 2015, 966.

52 Vgl. www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=tAinNB2p.

53 Vgl. hierzu insbesondere *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, ifst 514 (2017), S. 56 ff.

54 Richtlinie 77/799/EWG vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15, geändert durch Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1, diese zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2016/2258 des Rates vom 6.12.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 342, 1.

55 *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (4 ff.); *Czakert* in Schönfeld/Ditz, DBA, 1. Aufl. 2013, Art. 26 DBA Rz. 20 ff.

56 Vgl. im Einzelnen *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 18 m.w.N.

57 Verordnung (EG) Nr. 1789/2003, ABl. EU 2003 Nr. L 246, 1; neugefasst durch die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 v. 7.10.2010, ABl. EU 2010 Nr. L 268, 1.

58 Hierzu *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 243 ff. m.N.

5. Verwaltungsabkommen

Schließlich existieren noch einige sog. Verwaltungsabkommen („administrative agreements"). Bei Verwaltungsabkommen handelt es sich um völkerrechtlich verbindliche Vereinbarungen, die zwischen den Verwaltungen der Staaten abgeschlossen werden. Im Bereich des Informationsaustauschs werden hier vor allem die Fallgruppen näher eingegrenzt, in denen ohne ein Ersuchen Auskünfte erteilt werden sollen. Sie dienen im Regelfall dazu, die in bereits bestehenden Rechtsgrundlagen vorgesehene Kooperation inhaltlich und hinsichtlich der Abläufe zu konkretisieren. Die deutsche Finanzverwaltung hat bislang acht solcher Verwaltungsabkommen abgeschlossen.[59]

6. Nationale Bestimmungen

Der zwischenstaatliche Auskunftsaustausch erfolgt aber auch auf Basis rein nationaler Bestimmungen. Hier ist zunächst an die Vorschriften zu denken die europäische oder völkerrechtliche Vorgaben in nationales Recht umsetzen, wie das bereits erwähnte EUAHiG oder das Finanzkonteninformationsaustauschgesetz (FKAustG)[60]. Daneben hat die deutsche Finanzverwaltung vor allem § 117 AO zu beachten. Diese Bestimmung bindet die vorgenannten Rechtsgrundlagen in das allgemeine deutsche Steuerverfahrensrecht ein und macht weitere Vorgaben für die Inanspruchnahme und die Gewährung zwischenstaatlicher Hilfe.[61]

7. Besonderheiten der Rechtsanwendung

Trotz ähnlicher (oder jedenfalls vergleichbarer) Begrifflichkeiten und ähnlichen Mustern in der Normstruktur unterscheiden sich die einzelnen Rechtsgrundlagen zum Teil erheblich.[62] Unterstützungshandlungen, die nach der einen Rechtsgrundlage erlaubt sind, können nach der anderen (ebenfalls anwendbaren) Rechtsgrundlage, verboten sein. Trotz ihrer Verschiedenartigkeit sind die einzelnen Regelungen aber hinreichend bestimmt und ermöglichen eine eindeutige Beurteilung der Frage, ob die betroffenen Informationen nach der Rechtsgrundlage ausgetauscht werden dürfen oder nicht. Ist eine einschlägige Rechtsgrundlage gefunden, stellt sich die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des geplanten Informationsaustauschs als Entscheidung im Rahmen eines „binären" Systems dar. Die Rechtsanwendung erfolgt auf Basis der klassischen juristischen Subsumtionstechnik. Der Rechtsanwender hat zu prüfen, ob die für einen Informationsaustausch vorgesehenen Daten und Informationen unter die Tatbestandsmerkmale der einschlägigen Ermächtigungsgrundlage zu subsumieren sind. Denkbar sind zwei Szenarien:

- Liegen in Bezug auf die fraglichen Daten sämtliche Tagbestandsmerkmale vor, kann oder muss der Informationsaustausch erfolgen.
- Liegen die Voraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage hingegen nicht vor, weil die fraglichen Informationen in der gegebenen Konstellation nicht unter die Ermächtigungsgrundlage zu subsumieren sind, hat ein Informationsaustausch zu unterbleiben.

Die Antwort auf die Frage, ob Daten ausgetauscht werden dürfen oder nicht, hängt maßgeblich vom Inhalt der in Rede stehenden Informationen ab.[63]

IV. Internationaler Auskunftsverkehr als besondere Herausforderung der Finanzrechtsprechung

Der internationale Auskunftsverkehr stellt die Finanzrechtsprechung vor eine besondere Herausforderung, die von den ansonsten üblicherweise zu bewältigenden richterlichen Aufgaben abweicht. Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit arbeiten überwiegend verwaltungsaktbezogen.[64] Dabei können Entscheidungen, die im einstweiligen Rechtsschutz getroffen werden, im späteren Hauptsacheverfahren regelmäßig rückgängig gemacht werden: Eine zu hohe Steuerfestsetzung kann herabgesetzt werden; ein überzahlter Steuerbetrag kann erstattet werden.

Anders stellt sich dies bei gerichtlichen Auseinandersetzungen im internationalen Auskunftsverkehr dar. Weder bei der grenzüberschreitenden Übermittlung von Informationen[65] noch bei der Übersendung eines zwischenstaatlichen Ersuchens[66] handelt es sich um einen Verwaltungsakt (§ 118 AO). Verwaltungsaktbezogene Rechtsbehelfe wie Anfechtungsklagen oder ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 FGO) sind daher nicht geeignet, einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch zu unterbinden.[67] Vor allem aber sind einmal ins Ausland übermittelte Informationen anschließend im Empfängerstaat bekannt. Der BFH hat zutreffend erkannt: Die Offenbarung von Informationen kann ihrer Natur nach nicht rückgängig gemacht werden.[68] Daher werden die Gerichte im internationalen Auskunftsverkehr regelmäßig um vor-

59 Vgl. die Nachweise bei *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 Rz. 103.

60 Hierzu im Überblick *Czakert*, DStR 2015, 2697 (2701 ff.); sowie *Füllsack/Bürger*, BB 2016, 2652 (2653 f.).

61 Vgl. hierzu vor allem *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 1 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 Rz. 1 ff.; sowie *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 1 ff.

62 Siehe zum Vergleich der Rechtsgrundlagen *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 294 ff.

63 Hierzu näher unten, Punkt V.1.

64 Vgl. nur *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 74, der die verwaltungsaktbezogenen Gestaltungsklagen als typisch bezeichnet.

65 Bei der grenzüberschreitenden Übermittlung von Informationen handelt es sich nach wohl allgemeine Meinung um Verwaltungsrealhandeln, vgl. nur FG Köln v. 8.12.1999 – 2 V 7278/99, EFG 2000, 598; *Herlinghaus* in FS Herzig, 2010, S. 933 (937); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 139; *Grotherr*, ISR 2015, 193 (197 f.); sowie zuletzt ist *Binnewies/Hoffmann*, AG 2017, 740 (743); a.A. noch FG Düsseldorf, Urt. v. 1.7.1986 – VIII 446/81 AO, EFG 1986, 541 (541 ff.).

66 Ein zwischenstaatliches Ersuchen stellt schon deshalb keinen Verwaltungsakt dar, weil es nicht im Rahmen eines Über- und Unterordnungsverhältnisses ergeht und daher nicht als „hoheitlich" i.S.v. § 118 Satz 1 AO zu qualifizieren ist; ebenso bereits FG München v. 20.10.2009 – 9 K 2323/07, EFG 2009, 280 (281); *Hendricks*, ISTR 2009, 846 (850 f.); im Ergebnis ebenso BFH v. 21.7.2009 – VII R 52/08, BStBl. II 2010, 51 [allesamt zu Ersuchen im Rahmen zwischenstaatlicher Beitreibungshilfe]; ebenso zur Informationsübermittlung: FG Köln v. 26.2.2004 – 2 K 1993/02, EFG 2004, 1734 (1735); *Matthes* in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 117 Rz. 264; a.A. (Verwaltungsakt): FG Düsseldorf v. 13.9.1989 – 5 V 364/89 AE, EFG 1989, 646 (646 f.); *Ismer/Sailer*, ISTR 2003, 622 (629); *Lammers*, EWS 2010, 121 (122 f.).

67 BFH v. 10.5.2005 – I B 218/04, ISTR 2005, 490; *Gosch*, BFH-PR 2005, 388 (388 f.).

68 So BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610; FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; FG Köln v. 27.4.2005 – 2 V 1095/05, EFG 2005, 1322; sowie *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937); ebenso generell zur Verletzung des Steuergeheimnisses: BFH v. 29.7.2003 – VII R 39, 43/02, BStBl. II 2003, 828.

beugenden Rechtsschutz ersucht.[69] Können die Folgen einer möglicherweise rechtswidrigen staatlichen Maßnahme nicht rückgängig gemacht werden, dann ist nur (vorbeugender) einstweiliger Rechtsschutz effektiv i.S.v. Art. 19 Abs. 4 GG. Möchte sich die Person, deren Informationen ins Ausland übermittelt werden sollen, gegen den Auskunftsverkehr zur Wehr setzen, ist dies ausschließlich im Rahmen eines Antrags auf einstweiligen Rechtsschutz nach § 114 FGO möglich[70].[71]

V. Kein Rechtsschutz ohne Kenntnis der auszutauschenden Informationen

1. Rechtsanwendung setzt Kenntnis der auszutauschenden Informationen voraus

Sowohl im einstweiligen Rechtsschutz als auch in einem potentiellen späteren Hauptsacheverfahren hängt die gerichtliche Beurteilung der Rechtslage maßgeblich von der Frage ab, ob die betroffenen Informationen auf Basis der einschlägigen Rechtsgrundlage übermittelt werden dürfen oder nicht. Im Rahmen der Subsumtion unter die einschlägigen Bestimmungen stellen sich verschiedene Fragen, deren Beantwortung ganz zentral vom Inhalt der zur Übermittlung vorgesehenen Daten abhängt. Zu klären ist etwa, ob die fraglichen Informationen überhaupt in den Anwendungsbereich der Rechtsgrundlage fallen. So ist die Kooperation nach einigen Rechtsgrundlagen auf *bestimmte Steuerarten*[72] oder *bestimmte Zeiträume*[73] begrenzt. Für Informationen, die außerhalb des von der Rechtsgrundlage definierten Anwendungsbereichs liegen, ist die Rechtsgrundlage nicht einschlägig. Liegt der geplanten Auskunftserteilung ein Ersuchen zugrunde, dann dürfen nur solche Informationen übermittelt werden, die von dem Ersuchen gedeckt sind, die also vom anderen Staat konkret angefordert wurden. Hier ist eine Datenübermittlung nur insoweit zulässig, *wie das Ersuchen reicht*.[74] Zahlreiche Rechtsgrundlagen verlangen überdies, dass die fraglichen Daten für die Besteuerung im Empfängerstaat „*voraussichtlich erheblich*" sind.[75] Ob dieses Merkmal zu bejahen ist, kann ebenfalls ausschließlich im Rahmen einer Würdigung und Bewertung der betroffenen Informationen beurteilt werden. Die Rechtsprechung verlangt im Zusammenhang mit dieser Tatbestandsvoraussetzung eine ex-ante-Prognose, dass die Daten für das Besteuerungsverfahren im anderen Staat rechtserheblich sind oder sein können („Plausibilitätsprüfung").[76] Ist eine Relevanz der Daten gemessen an den einschlägigen materiell-rechtlichen Steuernormen nicht plausibel, muss der Auskunftsaustausch unterbleiben.[77] Über das Merkmal der voraussichtlichen Erheblichkeit hinausgehend machen einige Rechtsgrundlagen für ersuchensunabhängige Auskünfte („Spontanauskünfte" oder „automatische Auskünfte") die Auskunftserteilung von weiteren Tatbestandsvoraussetzungen abhängig, etwa davon, dass die fraglichen Informationen „*für den anderen Staat von Nutzen sein können*"[78] oder davon, dass „*Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung*" im anderen Staat vorliegen.[79] Auch hier hat das Gericht zu prüfen, ob die genannten Voraussetzungen in Bezug auf die fraglichen Daten vorliegen.[80] Der Inhalt der Daten kann aber auch für die Beurteilung von Auskunftsschranken relevant sein. So kann der Inhalt der Daten etwa dazu führen, dass eine Informationsübermittlung ausscheidet, etwa weil es sich um Daten handelt, die einem *Geschäftsgeheimnis* unterliegen.[81]

Die aufgezeigten Prüfungspunkte machen deutlich, dass ein Richter nur dann in der Lage ist zu beurteilen, ob die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für einen Informationsaustausch vorliegen, wenn er die betroffenen Informationen kennt. Die richterliche Rechtmäßigkeitsprüfung setzt also die Kenntnis der für den Austausch vorgesehenen Informationen voraus. Auch der Rechtsschutzsuchende kann seine prozessualen Rechte nur dann effektiv wahrnehmen, wenn er die betroffenen Informationen kennt. Dies folgt schon aus dem verfassungsrechtlich garantierten Anspruch auf rechtliches Gehör. Art 103 Abs. 1 GG gewährleistet jedem Verfahrensbeteiligten einen Anspruch darauf, sich vor dem Erlass einer gerichtlichen Entscheidung zu dem ihr zugrunde liegenden Sachverhalt zu äu-

69 BFH v. 27.10.1993 – I R 25/92, BStBl. II 1994, 210 (212) = FR 1994, 199; BFH v. 21.7.2009 – VII R 52/08, BStBl. II 2010, 51; FG Düsseldorf v. 12.4.1991 – 4/13 K 120/86 AO, EFG 1991, 711; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (19 ff.); *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937 f.); *Bozza-Bodden*, DStJG 36 (2013), 133, (164 f.); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 139; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 214a; *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO 1977, Rz. 148; *Grotherr*, ISR 2015, 193 (199).

70 *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (19 ff.); *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937 f.); *Bozza-Bodden*, DStJG 36 (2013), 133, (164 f.); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 139; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 214a (Nov. 2013); *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO 1977, Rz. 148; *Grotherr*, ISR 2015, 193 (199). Zu Fällen, in denen mit Erfolg um einstweiligen Rechtsschutz ersucht wurde vgl. etwa BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610; BFH v. 17.9.2007 – I B 30/07, IStR 2008, 31 [teilweise erfolgreich]; FG Köln v. 20.8.2008 – 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764; FG Köln v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769.

71 Zum Rechtsschutz im Hauptsacheverfahren s. unten Punkt VI.

72 Einzelnen Rechtgrundlagen sind auf bestimmte Steuerarten begrenzt, vgl. nur *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 294 f. m.N.

73 Einzelnen Rechtgrundlagen begrenzen die Kooperation auf bestimmte Steuerjahre. Insbesondere bei den zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfeabkommen ist der Austausch häufiger auf Informationen beschränkt, die ab einem bestimmten Steuerjahr relevant sind, während der Austausch von „Altinformationen" ausgeschlossen ist, vgl. nur *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 14; *Hendricks* in Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA-InfAust Rz. 9 f.

74 Insoweit dürfen nur die konkret „ersuchten" Informationen übermittelt werden, vgl. etwa *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 199; *Hendricks* in Wassermeyer, DBA, Art. 26 MA Rz. 24.

75 Vgl. nur § 1 Abs. 1 Satz 1 EUAHIG und Art. 26 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA i.d.F. seit 2005. Das Merkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit" ist mit dem im zuvor geregelten Merkmal der „Erforderlichkeit" deckungsgleich auszulegen, vgl. nur FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 m. Anm. *Hennigfeld*; sowie zuletzt FG Köln v. 13.4.2018 – 2 V 174/18, EFG 2018, 1164 m. Anm. *Hennigfeld*.

76 In diesem Sinne (zum Merkmal der „Erforderlichkeit") bereits BFH v. 10.5.2005 – I B 218/04, BFH/NV 2005, 1503; ebenso *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 88a sowie im Einzelnen *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (946).

77 Zu solch einem Fall FG Köln v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769 ff.; hierzu eingehend *Seer*, IWB 2016, 6 ff.

78 So etwa § 8 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG, vgl. hierzu etwa FG Köln v. 14.3.2017 – 2 K 2733/13 EFG 2017, 1489 (1491 f.) mit Anm. *Matthes*.

79 So § 8 Abs. 2 Nr. 1 EUAHiG (sowie zuvor bereits § 2 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG).

80 So BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610; FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; FG Köln v. 27.4.2005 – 2 V 1095/05, EFG 2005, 1322; sowie *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937); ebenso generell zur Verletzung des Steuergeheimnisses: BFH v. 29.7.2003 – VII R 39, 43/02, BStBl. II 2003, 828.

81 Vgl. etwa § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG, vgl. hierzu *Gabert*, FR 2013, 986 (988).

ßern.[82] Das Gericht ist daher – auch in Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes[83] – verpflichtet, die Beteiligten über den Verfahrensstoff zu informieren, ihnen Gelegenheit zur Äußerung zu geben, ihre Ausführungen zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern ihres Vorbringens auseinanderzusetzen.[84] Für den auf zwingendem Unionsrecht basierenden Auskunftsverkehr[85] folgt Entsprechendes aus dem Anspruch auf faires Verfahren vor Gericht.[86] Schon aus diesem Grund setzt Rechtsschutz im internationalen Auskunftsverkehr zwingend die Kenntnis der auszutauschenden Informationen voraus.

Ein prinzipielles Anhörungsgebot folgt zudem auch aus Art. 19 Abs. 4 GG. Der Bestimmung kommt nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht nur die Aufgabe zu, für jeden Eingriffsakt der Exekutive eine richterliche Überprüfbarkeit sicherzustellen. Nach Art. 19 Abs. 4 GG muss die Vollziehung von Entscheidungen, die zu irreparablen Nachteilen führen könnten, soweit wie möglich verhindert werden.[87] Sind die Folgen einer Entscheidung auch im Rahmen einer nachträglichen Anrufung der Gerichte nicht mehr rückgängig zu machen, so folgt aus dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes die Verpflichtung der Exekutive, den jeweiligen Beteiligten vorher anzuhören, um ihn so in die Lage zu versetzen, die anstehende behördliche Maßnahme gerichtlich überprüfen zu lassen[88].[89] Dies gilt auch und insbesondere für den grenzüberschreitenden Datenverkehr. Mit der Übermittlung ins Ausland sind die Daten endgültig der deutschen Staatsgewalt entzogen. Selbst wenn ein Gericht nachträglich die Rechtswidrigkeit der Datenübermittlung feststellt, kann die bereits erfolgte Bekanntgabe der Informationen nicht rückgängig gemacht werden.[90] Allein eine der Datenübermittlung vorgeschaltete Anhörung informiert die betroffene Person darüber, dass ein Grundrechtseingriff bevorsteht, und ermöglicht es ihr zugleich, die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung gerichtlich klären zu lassen.[91]

In der Praxis des Auskunftsverkehrs wurde die nötige Kenntnis den betroffenen Personen über viele Jahre durch das Instrument der Anhörung zur Verfügung gestellt. Vor Übermittlung der Informationen ins Ausland wurde den informationsbetroffenen Personen konkret und exakt offen gelegt, welche Informationen ins Ausland übermittelt werden sollen (§ 117 Abs. 4 Satz 3 AO). Rechtsschutzsuchender und Richter waren in der Lage, unter die einschlägigen Bestimmungen zu subsumieren.

2. Sukzessive Erosion des Anhörungsrechts

Es ist jedoch festzustellen, dass die deutsche Finanzverwaltung von der Möglichkeit der Anhörung immer seltener Gebrauch macht. Darüber hinaus ist der Trend zu verzeichnen, dass die für einen Informationsaustausch vorgesehenen Daten nicht mehr konkret offengelegt, sondern lediglich abstrakt beschrieben werden. Sehr häufig beschränkt sich die „Anhörung" gar auf die bloße Mitteilung, dass ein zwischenstaatlicher Informationsaustausch geplant ist, ohne dass offengelegt wird, welche Informationen konkret ausgetauscht werden sollen.

Bis vor einigen Jahren war es noch üblich, dass die deutsche Finanzverwaltung die informationsbetroffene Person vor Übermittlung von Daten ins Ausland umfassend anhört. Im Anhörungsschreiben wurde auch mitgeteilt, welche Informationen nach dem Plan der Verwaltung ins Ausland übermittelt werden sollen. In Übereinstimmung mit den hierzu einschlägigen alten Verwaltungsanweisungen waren die betroffenen Informationen im Anhörungsschreiben sehr konkret offengelegt.[92] Wenn also beispielsweise ein Vertrag ins Ausland übermittelt werden sollte, war der Vertrag nicht nur abstrakt umschrieben; vielmehr war der konkrete Vertrag dem Anhörungsschreiben beigefügt.

Von dieser eigentlich etablierten Anhörungspraxis rückt die deutsche Finanzverwaltung in jüngerer Zeit zunehmend ab. Sie liegt damit auf der Linie des Gesetzgebers, der die Finanzverwaltung zunehmend von einer Anhörungspflicht befreit.[93] In

82 Ständige Rechtsprechung, vgl. nur BVerfG v 18.4.1984 – 1 BvR 869/83, BVerfGE 67, 39 (41) sowie unlängst BVerfG, v. 16.7.2016 – 2 BvR 1614/14, NJW 2017, 318 (319) m.w.N.

83 Vgl. nur BVerfG v. 3.11.1983 – 2 BvR 348/83, BVerfGE 65, 227 (233); *Remmert* in Maunz/Dürig, GG Art. 103 Abs. 1 Rz. 53 m.w.N.

84 So z.B. wörtlich BFH v. 5.5.2014 – III B 125/13, BFH/NV 2014, 1219; v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543.

85 Siehe hierzu FN. 36.

86 Nach Art. 47 Abs. 2 Satz 1 GrCh hat jede Person einen Anspruch auf ein faires gerichtliches Verfahren. Hieraus wird ein Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet, nach dem die Beteiligten über den Verfahrensstoff zu informieren sind, vgl. nur *Lemke* in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Band 1, 7. Aufl. 2015, Art. 47 GRC Rz. 14; *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. 2016, Art. 47 Rz. 32 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen.

87 So bereits BVerfG v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69, 1 BvL 14/72, BVerfGE 35, 263 (274); *Ch. Degenhart* in Handbuch des Staatsrechts, Band V (2007), § 100 Rz. 30 m.w.N., sowie für den Rechtsschutz gegen zwischenstaatlichen Informationsaustausch: *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (345).

88 *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, S. 90; *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (345 f.); *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 344 m.w.N.

89 Für den auf zwingendem Unionsrecht basierenden Auskunftsverkehr (vgl. FN 36) ist Entsprechendes aus Art. 47 GrCh abzuleiten. So vermittelt Art. 47 Abs. 1 GrCh einen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, vgl. nur *Eser* in Meyer, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 4. Aufl. 2014, Art. 47 Rz. 6a; *Folz* in Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 47 GR-Charta Rz. 1 f. m.w.N. Der EuGH bejaht in Bezug auf den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr einen aus Art. 47 GrCh abgeleiteten Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, verneint aber gleichzeitig einen Anspruch rechtliches Gehör in Bezug auf den Inhalt des streitigen Auskunftsersuchens, vgl. EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 „Berlioz", IStR 2017, 785 (790 f.). Der EuGH verkennt insoweit indes, dass für einen wirksamen Rechtsschutz wie dargelegt die Kenntnis der auszutauschenden Informationen erforderlich ist. Denn nur in Kenntnis der betroffenen Informationen Richter und Rechtsschutzsuchender unter die einschlägigen Rechtsgrundlagen subsumieren. Zu Recht kritisch zu diesem Aspekt der EuGH-Entscheidung auch *Oppel*, IWB 2018, 35 (39).

90 BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610; FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; FG Köln v. 27.4.2005 – 2 V 1095/05, EFG 2005, 1322; *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937).

91 *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, S. 90; *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 344.

92 In der Praxis wurde in aller Regel der Anhörungsbogen aus Anlage 11 des einschlägigen BMF-Merkblatts aus dem Jahr 2006 verwendet, vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 25.1.2006, IV B 1 - S 1320 – 11/06, BStBl. I 2006, 26. Der Anhörungsbogen entspricht der Anlage 7 des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 25.5.2012, IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2012, 599 und Anlage 6 des aktuell zu beachtenden Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 23.11.2015, IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2015, 928.

93 Vgl. etwa § 117 Abs. 4 Satz 3 AO. Nach der Ursprungsfassung der Vorschrift eine Anhörung des inländischen Beteiligten „stets stattzufinden". Die Anhörung war in der Praxis außerhalb umsatzsteuerlicher Sachverhalte der Regelfall. Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 23.6.2013 wurde die Anhörungspflicht abgeschafft, soweit ein Informationsaustausch auf „Grundlage des EU-Amtshilfegesetzes" stattfindet. Seither findet bei einem auf dem EUAHiG beruhenden Informationsaus-

der Praxis ist eine sukzessive Erosion des Anhörungsrechts zu verzeichnen. Immer häufiger verzichtet die Finanzverwaltung vollständig auf eine Anhörung. Dies gilt insbesondere dann, wenn Informationen an einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union übermittelt werden.[94] Selbst wenn die informationsbetroffene Person vor Übermittlung der Daten ins Ausland über den bevorstehenden Datenaustausch informiert wird, lässt die Verwaltung häufig offen, welche konkreten Informationen und Unterlagen ausgetauscht werden sollen. So hat sich die Finanzverwaltung in dem Sachverhalt, der dem Beschluss des 2. Senats des FG Köln vom 7.9.2015 zugrunde lag, geweigert, dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, welche Informationen konkret ausgetauscht werden sollen.[95]

Eine Anhörung im rechtlich gebotenen Sinne liegt jedoch nur dann vor, wenn die Verwaltung offenlegt, welche konkreten Informationen und Unterlagen ausgetauscht werden sollen. Denn nur dann ist die informationsbetroffene Person in der Lage selbst zu prüfen, ob in Bezug auf die fraglichen Informationen auf Grundlage der einschlägigen Vorschriften eine grenzüberschreitende Übermittlung der Informationen erfolgen darf.[96] In einem im letzten Jahr von mir betreuten Verfahren betreffend den einstweiligen Rechtsschutz hatte sich die deutsche Verwaltung ebenfalls geweigert, die auszutauschenden Informationen konkret offen zu legen. Die Behörde entschied sich, dem FG Köln zwei Schriftsätze zu übermitteln: Einen Schriftsatz, in welchem die Behörde sich mit den von uns vorgebrachten Argumenten auseinandersetzte; einen zweiten Schriftsatz richtete die Behörde ganz ausdrücklich „ausschließlich an das Finanzgericht". Mit diesem Schriftsatz sollten die Richter – nicht aber der Rechtsschutzsuchende – darüber informiert werden, welche Informationen konkret ins Ausland übermittelt werden sollen.[97]

Wie dargestellt „steht und fällt" jedoch effektiver Rechtsschutz in Bezug auf den Auskunftsverkehr mit einer vorherigen Anhörung. Die richterliche Rechtmäßigkeitsprüfung setzt die Kenntnis der betroffenen Informationen voraus. Das Gleiche gilt wie ausgeführt auch für den Rechtsschutzsuchenden: Unter Berücksichtigung seines verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör und auf effektiven Rechtsschutz kann er nur dann seine Rechtsschutzmöglichkeiten effektiv wahrnehmen, wenn er über den Inhalt der betroffenen Informationen informiert ist.

3. Anhörung stellt Effektivität des internationalen Auskunftsaustauschs nicht in Frage

Dabei ist zu beachten, dass eine Anhörung dem Interesse der Finanzverwaltung an einem effektiven, zwischenstaatlichen Informationsaustausch nicht entgegensteht. Bekanntlich wird der internationale Auskunftsverkehr ganz überwiegend (um nicht zu sagen fast ausschließlich) vom Bundeszentralamt für Steuern in Bonn abgewickelt (vgl. insb. § 5 Nr. 5 FVG).[98] Soweit gerichtlich überprüft wird, ob die Voraussetzungen für einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch durch das Bundeszentralamt für Steuern vorliegen, ist für gerichtliche Auseinandersetzungen der 2. Senat des FG Köln zuständig. Die Richter dieses Senates sind ganz regelmäßig mit Fragen des internationalen Auskunftsverkehrs befasst. Gerade in Fällen, in denen die rechtlichen Voraussetzungen für einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch ohne weiteres vorliegen, entscheidet der 2. Senat außerordentlich schnell, in der Regel bereits innerhalb weniger Wochen, nachdem der Rechtsschutzsuchende einen Antrag auf einstweilige Anordnung gestellt hat.[99] Die mit einer Anhörung verbundene Rechtsschutzmöglichkeit führt mithin also zu keiner nennenswerten Verfahrensverzögerung, die aus Sicht der Finanzverwaltung die Effektivität des Informationsaustauschs in Frage stellt. Selbst in Fällen, in denen die deutsche Verwaltung auf Basis der einschlägigen Rechtsvorschriften verpflichtet ist, die Informationen innerhalb bestimmter Fristen ins Ausland zu übermitteln – das EUAHiG sieht beispielsweise eine sechsmonatige Frist zur Beantwortung eingehender Ersuchen vor[100] – kann diese Frist gewahrt werden.

4. Entbehrlichkeit der Anhörung bei exakt vorhersehbaren Auskünften

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Notwendigkeit einer Anhörung nach den dargestellten Grundsätzen nur dann besteht, wenn der informationsbetroffenen Person ohne Anhörung keine effektiven Rechtsschutzmöglichkeiten zustehen. Entscheidend ist, ob die informationsbetroffene Person vor der Übermittlung der Daten erkennen kann, welche ihrer Daten ins Ausland übermittelt werden. Kann die informationsbetroffene Person erkennen, welche Informationen zu einem bestimmten Zeitpunkt ins Ausland übermittelt werden sollen, ist eine Anhörung entbehrlich. Dies gilt insbesondere für die großen Massenverfahren, in denen in bestimmten zeitlichen Abständen automatische Auskünfte erteilt werden. So entbindet das Gesetz die Verwaltung in den Fällen, in denen auf Basis des Finanzkonteninformationsaustauschge-

tausch eine Anhörung nur dann statt, wenn die Finanzverwaltung dies im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens für erforderlich hält. Mit § 7 Abs. 2 und § 12 Abs. 5 EUAHiG hat der Gesetzgeber mit derselben Initiative eine Anhörung in weiteren Fällen entbehrlich gemacht.

94 Vgl. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO, § 7 Abs. 2 und § 12 Abs. 5 EUAHiG.

95 Vgl. FG Köln v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769.

96 Siehe im einzelnen oben Punkt V.1.

97 Mit Rücksicht auf den Anspruch auf rechtliches Gehör hat der 2. Senat des FG Köln auch diesen Schriftsatz dem Rechtsschutzsuchenden offengelegt.

98 Die „internationalen" Zuständigkeiten der Behörde werden sukzessive erweitert, vgl. im Einzelnen *Schmieszek* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 5 FVG, Rz. 67 ff.

99 Fokussiert man etwa die Betrachtung auf unzulässige und unbegründete Anträge zur Verhinderung von Spontanauskünften, dann liegt die Verfahrensdauer zwischen ca. 2 und ca. 9 Wochen, vgl. etwa FG Köln v. 20.12.2006 – 2 V 4096/06, EFG 2007, 736 (ca. 9 Wochen); FG Köln v. 9.5.2007 – 2 V 1243/07, DStRE 2008, 841 (ca. 2 Wochen); FG Köln v. 30.4.2008 – 2 V 1158/08, EFG 2008, 1177 (ca. 3 Wochen); ähnlich kurz ist die Verfahrensdauer, wenn es um die Erteilung von Ersuchensauskünften geht, exemplarisch FG Köln v. 24.8.2008 – 2 V 2821/08, (ca. vier Wochen) sowie zuletzt FG Köln v. 13.4.2018 – 2 V 174/18, EFG 2018, 1164 (ca. vier Wochen). Lediglich wenn die Verfahren komplizierte Fallgestaltungen betreffen oder neue Kooperationsformen betreffen, dauern die Verfahren erfahrungsgemäß sogar mehrere Monate, vgl. etwa FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 (ca. 6 Monate). Gleiches gilt naturgemäß, wenn die Anträge (mindestens teilweise) von Erfolg gekrönt sind, vgl. nur FG Köln v. 10.8.2008 – 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764 (ca. 10 Wochen).

100 Nach § 5 Abs. 1 EUAHiG sind angefragte Informationen innerhalb von 6 Monaten zu übermitteln. Ist die Finanzbehörde bereits im Besitz der entsprechenden Informationen, verkürzt sich die Frist auf zwei Monate. Jedoch können die zuständigen Behörden in besonders gelagerten Fällen abweichende Fristen vereinbaren. Dies ist dann zu bejahen, wenn der Fall so kompliziert ist, dass die Rechtsmäßigkeit der Informationsübermittlung gerichtlich zu klären ist.

setzes (FKAustG) Finanzkontendaten ins Ausland übermittelt werden[101] von der Anhörung der informationsbetroffenen Person (vgl. § 5 Abs. 8 FKAustG).[102] Auf den ersten Blick könnte der Eindruck entstehen, dass dem gemeldeten Kontoinhaber jegliche Rechtsschutzmöglichkeit genommen ist, eine grenzüberschreitende Datenübermittlung zu verhindern. Dieser Eindruck ist jedoch unzutreffend. Nach § 6 Abs. 2 FKAustG ist die informationsbetroffene Person über den Inhalt ihrer Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern zu unterrichten.[103] Soweit eine Person der Auffassung ist, dass die über sie an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldeten Daten unzutreffend sind oder sie davon überzeugt ist, dass die Voraussetzungen für einen grenzüberschreitenden Datenaustausch nicht vorliegen, kann sie rechtzeitig vor dem bekannten Übermittlungstermin[104] beim auch hier zuständigen FG Köln einen Antrag auf einstweilige Anordnung stellen. Auf diesem Wege kann dann die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung gerichtlich überprüft werden. Im Ergebnis entsteht also keine dem Grundgesetz widersprechende Rechtsschutzlücke.[105] Das gleiche gilt etwa für die automatisch erfolgende grenzüberschreitende Übermittlung von Country-by-Country-Reports[106].[107] Hier sind sowohl der Inhalt der Berichte als auch ihr Übermittlungszeitpunkt gesetzlich geregelt und daher vorhersehbar. Einer Anhörung bedarf es hier nicht.

5. Entbehrlichkeit der Anhörung in sonstigen Fällen

Aber auch außerhalb der vorgehend dargestellten Fallkonstellation kann eine Anhörung im Einzelfall entbehrlich sein. So kann eine Anhörung unterbleiben, wenn aus Sicht der Verwaltung feststeht, dass die informationsbetroffene Person mit der grenzüberschreitenden Übermittlung der Daten einverstanden sein wird, beispielsweise weil der Informationsaustausch von ihr angeregt worden ist oder weil Informationen übermittelt werden sollen, die ohnehin allgemein zugänglich sind.[108] Im Grundsatz bleibt es aber bei der Anhörungspflicht. Denn das aus Art. 103 Abs. 1 GG resultierende Anhörungsgebot gilt nach der Rechtsprechung des BVerfG „nur dann" nicht, wenn durch eine vorherige Anhörung der Zweck der Maßnahme vereitelt würde oder wenn die Entscheidung nach vorheriger Anhörung zu spät käme.[109] Diese Voraussetzungen sind schon mit Rücksicht auf die kurze Dauer einer finanzgerichtlichen Überprüfung im internationalen Auskunftsaustausch im Regelfall zu verneinen.[110]

6. Zwischenergebnis: Effektiver Rechtsschutz erfordert Transparenz der Exekutive

Man kann also festhalten, dass in Bezug auf den internationalen Auskunftsverkehr effektiver Rechtsschutz ohne Kenntnis der auszutauschenden Informationen nicht möglich ist. Ein prinzipielles Anhörungsgebot folgt hier sowohl aus Art. 103 Abs. 1 GG als auch Art. 19 Abs. 4 GG. Hinzu kommt, dass Maßnahmen der Exekutive, zu denen der Betroffene angehört wurde, eine höhere Akzeptanz genießen.[111] Die Anhörung erhöht aber auch die Legitimität der Verwaltung.[112] Der Rechtsschutz gegen behördliche Maßnahmen, die der Herstellung steuerlicher Transparenz dienen sollen, darf nicht durch intransparentes Agieren der beteiligten Behörden unangemessen erschwert werden.[113]

VI. Rechtsschutz bei den etablierten Formen des Auskunftsverkehrs

Ich komme zum Rechtsschutz bei den etablierten Formen des Auskunftsverkehrs:

Zu den etablierten Formen des Informationsaustausches zählen die *Auskünfte auf Ersuchen* und die Erteilung ersuchensunabhängiger Auskünfte, namentlich die Erteilung von *Spontanauskünften* und *automatischen Auskünften*.[114] Diese Formen der Kooperation werden seit Jahren unter Beteiligung der deutschen Finanzverwaltung praktiziert.[115] Soweit die informationsbetroffene Person hier nach den vorgehend erläuterten Grundsätzen erkennen kann, welche Informationen konkret ins Ausland übermittelt werden sollen, bietet die Finanzrecht-

101 Hierzu im Überblick *Czakert*, DStR 2015, 2697 (2701 ff.); sowie *Füllsack/Bürger*, BB 2016, 2652 (2653 f.).

102 Nach § 5 Abs. 8 FKAustG findet vor Datenübermittlung keine Anhörung der Beteiligten nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO statt.

103 Zur Unterrichtung der „betroffenen Person" nach § 6 Abs. 2 FKAustG vgl. *Gräber/Schurowski*, IWB 2016, 331 (338).

104 Nach § 27 Abs. 1 FKAustG erfolgt die automatische grenzüberschreitende Datenübermittlung jeweils zum 30. September eines Jahres in Bezug auf die meldepflichtigen Daten für das vorhergehende Kalenderjahr.

105 So bereits *Hendricks*, Schriftliche Stellungnahme zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 2.11.2015 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze, dort S. 9 f. (abrufbar unter: www.bundestag.de/blob/393514/.../06-prof–hendricks-data.pdf).

106 Vgl. hierzu z.B. *Grotherr*, DB 2017, 263 ff. und DB 2017, 330 ff.; *Bier/Voß*, IStR 2017, 393 ff.; *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353 ff.; sowie *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, 849 ff. m.w.N.

107 Die Möglichkeit eines entsprechenden Antrags bejaht auch *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138a Rz. 50; ebenso *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 138a AO Rz. 154.

108 Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 23.11.2015, IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2015, 928 (936) Rz. 3.1.2, dort unter b).

109 BVerfG v. 3.11.1983 – 2 BvR 348/83, BVerfGE 65, 227 (233 f.); BVerfG v. 30.10.1990 – 2 BvR 562/88, BVerfGE 83, 24 (35 f.); BVerfG v. 24.2.2009 – 1 BvR 165/09, NVwZ 2009, 581.

110 Siehe oben Punkt V.3.

111 Hierzu grundlegend *Langenbach*, Der Anhörungseffekt, 2017, S. 59 ff. und S. 99 ff.

112 Vgl. *Langenbach*, Der Anhörungseffekt, 2017, S. 69 ff.

113 Vgl. *Bier/Voß*, IStR 2017, 393 (399): „Transparenz nur gegen Rechtsschutz".

114 Erfolgt die grenzüberschreitende Übermittlung von Daten mit Rücksicht auf ein Ersuchen, wird von einer „Auskunft auf Ersuchen" bzw. von einer „Ersuchensauskunft" gesprochen. Geht die Hilfe hingegen nicht auf ein konkretes Ersuchen zurück, wird herkömmlicherweise zwischen „automatischen Auskünften" und „Spontanauskünften" unterschieden. Beide Auskunftsarten trennscharf voneinander abzugrenzen ist jedoch schwierig, da sowohl automatische Auskünfte als auch Spontanauskünfte auf zahlreiche unterschiedliche Rechtsgrundlagen gestützt werden können, die beide Auskunftsarten zum Teil unterschiedlich definieren. Da letztendlich sowohl Spontanauskünfte als auch automatische Auskünfte der Überprüfung der Besteuerung im Empfängerstaat dienen, handelt es sich in beiden Fällen der Sache nach um „Kontrollmitteilungen über die Grenze", *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 260 und Rz. 275; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (13 ff.); *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 14 m.w.N.

115 Die quantitative Entwicklung der von Deutschland übermittelten Anrufungsauskünfte, Spontanauskünfte und automatischen Auskünfte sowie der aus dem Ausland empfangenen Auskünfte ist nachgewiesen bei *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 411 f. [für die Jahre 1994 bis 2002]; *Drüen/Gabert* in Seer/Gabert, Mutual Assistance and Information Exchange, 2010, S. 274 f. [für die Jahre 1994 bis 2007] und *Grotherr*, ISR 2015, 193 (195) [für die Jahre 2007 bis 2012].

sprechung ein in sich geschlossenes, funktionierendes Rechtsschutzsystem an. Dies gilt auch für die Fälle, in denen Daten im Rahmen eines Ersuchens (d.h. zur Begründung eines Ersuchens) ins Ausland übermittelt werden sollen (*grenzüberschreitendes Ersuchen*).[116]

1. Antrag auf Sicherungsanordnung nach § 114 Abs. 1 FGO als Einstiegsrechtsbehelf

Das Rechtsschutzsystem stellt sich wie folgt dar: Möchte die informationsbetroffene Person die grenzüberschreitende Übermittlung der fraglichen Daten verhindern, muss sie – vorbeugend und im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes – einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung nach § 114 Abs. 1 FGO stellen. Der Sache nach handelt es sich um einen Antrag auf eine Sicherungsanordnung, denn durch die begehrte gerichtliche Anordnung soll verhindert werden, dass die Verwaltung personenbezogene Daten an die ausländische Steuerbehörde übermittelt. Der Antrag zielt also aus prozessualer Sicht darauf ab, die Veränderung eines bestehenden Zustandes zu verhindern.[117] Ist dem Gericht bekannt, welche konkreten Informationen ins Ausland übermittelt werden sollen, dann ist es nach den vorgehend dargestellten Grundsätzen[118] in der Lage zu beurteilen, ob die geplante Übermittlung von einschlägigen Rechtsgrundlagen gedeckt ist oder nicht.

2. Verfahren nach erfolgreichem Antrag auf Sicherungsanordnung

Das weitere Verfahren hängt dann im Ergebnis maßgeblich davon ab, ob das Gericht den geplanten Informationsaustausch für rechtmäßig oder rechtswidrig erachtet.[119] Hält das Gericht den Auskunftsverkehr für rechtswidrig, erlässt es die beantragte einstweilige Anordnung[120] und untersagt bis zum Abschluss eines diesbezüglichen Hauptsacheverfahrens die Übermittlung der fraglichen Informationen.[121] Ob die Informationsübermittlung dann endgültig unterbleiben muss, wird im Rahmen eines Unterlassungsklageverfahrens geklärt.[122] Ein Unterlassungsanspruch kann in diesen Fällen auf eine analoge Anwendung des § 1004 BGB i.V.m. Art. 2 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG (Verletzung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung), i.V.m. § 30 AO (Verletzung des Steuergeheimnisses) oder speziellen Auskunftsvorschrift (Verletzung der Amtshilfegrenzen) gestützt werden.[123]

3. Rechtsschutzmöglichkeiten nach erfolglosem Antrag auf Sicherungsanordnung

Hält das Gericht den Auskunftsverkehr hingegen für rechtmäßig, lehnt es die beantragte einstweilige Anordnung ab. In der Folge übermittelt die Behörde die fraglichen Daten ins Ausland. Die Offenbarung der Informationen kann dann naturgemäß nicht mehr rückgängig gemacht werden.[124] Gleichwohl besteht auch hier die Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung endgültig und im Rahmen eines finanzgerichtlichen Hauptsacheverfahrens klären zu lassen. Statthafte Klageart ist insoweit die Feststellungsklage. Das für die Zulässigkeit der Klage benötigte Feststellungsinteresse[125] resultiert aus der möglichen Rechtswidrigkeit der Datenübermittlung und der damit verbundenen potentiellen Verletzung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO.[126] Das Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit kann darin bestehen, einer gleichgelagerten, erneuten Verletzung des Steuergeheimnisses vorzubeugen, etwa wenn eine Wiederholungsgefahr besteht.[127] Aber schon das nach einem Bruch des Steuergeheimnisses bestehende Rehabilitationsinteresse („Genugtuungsinteresse") begründet nach der Rechtsprechung ein verfahrensrechtlich relevantes Feststellungsinteresse.[128] Die Feststellung der Rechtswidrigkeit kann schließlich auch der Vorbereitung eines Amtshaftungsanspruches dienen.[129] Hat sich der Steuerpflichtige im einstweiligen Rechtsschutz vergeblich gegen die Übermittlung der Daten gewehrt und wird anschließend im Hauptsacheverfahren erkannt, dass der Informationsaustausch nicht hätte stattfinden dürfen, kann hieraus ein Amtshaftungsanspruch resultieren.[130]

116 Vgl. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 66 ff.; sowie ausführlich *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 361 ff. m.w.N.

117 So auch FG Köln, Beschl. v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769 unter Hinweis auf den BFH v . 28.10.1997 – VII B 40/97, FR 1998, 112 m. Anm. *Tipke*; ebenso zur Verhinderung der Erteilung bestimmter Auskünfte z.B. *Lange* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 114 FGO Rz. 61; grundlegend zur Abgrenzung von Sicherungs- und Regelungsanordnung im Zusammenhang mit zwischenstaatlichem Informationsaustausch *Bozza-Bodden*, DStJG Bd. 36 (2013), S. 133 (164 f.).

118 Siehe oben V.1.

119 Die Prüfung im einstweiligen Rechtsschutz erfolgt „summarisch", vgl. nur BFH, Beschl. v. 4.9.2000 – I B 17/00, BStBl. II 2000, 648.

120 Vgl. etwa FG Köln, Beschl. v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769; FG Köln v. 20.8.2008 – 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764; FG Köln, Beschl. v. 27.4.2005 – 2 V 1095/05, EFG 2005, 1322; bestätigt durch BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610.

121 Exemplarisch der Tenor des FG Köln vom 7.9.2015 – 2 V 1375/15: „Im Wege der einstweiligen Anordnung wird dem Antragsgegner bis zum rechtskräftigen Abschluss eines Hauptsacheverfahrens untersagt, den Finanzverwaltungen ... Informationen ... zu übermitteln".

122 BFH v. 23.7.1986 – I R 306/82, BStBl. II 1987, 92; *Seer*/*Gabert*, StuW 2010, 3 (20); *Oppel*, IWB 2017, 359 (367).

123 Vgl. BFH v. 20.1.1988 – I B 72/87, BStBl. II 1988, 412; BFH v. 29.4.1992 – I B 12/92, BStBl. II 1992, 645; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 214a; *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 148.

124 BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 = FR 2006, 610; FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; FG Köln v. 27.4.2005 – 2 V 1095/05, EFG 2005, 1322; sowie *Herlinghaus* in FS Herzig, S. 2010, 933 (937).

125 Vgl. nur *Heide Schaumburg* in Schaumburg/Hendricks, Steuerrechtsschutz, 4. Aufl. 2018 Rz. 3.188 f.

126 FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; insoweit bestätigt durch BFH v. 29.4.2008 – I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807; in diesem Sinne bereits BFH, Urt. v. 29.7.2003 – VII R 39, 43/02, BStBl. II 2003, 828.

127 Vgl. FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094; insoweit bestätigt durch BFH v. 29.4.2008 – I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807.

128 BFH v. 29.7.2003 – VII R 39, 43/02, BStBl II 2003, 828 (828 ff.); ebenso z.B. FG Köln v. 20.9.2007 – 2 K 938/07, EFG 2008, 1094.

129 Insoweit wird das notwendige Feststellungsinteresse jedenfalls dann bejaht, wenn die Klage bereits vor der Informationsübermittlung erhoben wurde, vgl. *Steinhauff* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 41 FGO Rz. 461 und Rz. 464 m.N. Erfolgte die Informationsübermittlung jedoch schon vor Erhebung der Feststellungsklage, so tritt die mit Rücksicht auf einen Amtshaftungsanspruch erhobene Klage aufgrund der rechtswegübergreifenden Subsidiaritätsklauseln gegenüber der zivilrechtlichen Leistungsklage zurück, vgl. nur BVerwG v. 12.7.2000 – 7 C 3/00, BVerwGE 111, 306 (310); sowie *Steinhauff* a.a.O.

130 Vgl. FG Köln v. 26.2.2004 – 2 K 1993/02, EFG 2004, 1734 (1735); *Oppel*, IWB 2017, 359 (367 f.).

4. Fazit: Finanzrechtsprechung bietet funktionierendes Rechtsschutzsystem

Im Ergebnis kann man festhalten, dass die Finanzrechtsprechung für die etablierten Formen des Informationsaustausches ein in sich geschlossenes, funktionierendes Rechtsschutzsystem anbietet. Das System funktioniert in allen Fällen, in denen eine Anhörung erfolgt oder zumindest erkennbar ist, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt genau definierte Daten übermittelt werden. Es läuft indes leer, wenn die Verwaltung eine gebotene Anhörung unterlässt.

VII. Herausforderungen neuerer Formen des Auskunftsverkehrs

1. Intensivierung des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs durch neuere Kooperationsformen

Schwieriger stellt sich die Beurteilung der Frage nach dem effektiven Rechtsschutz in Bezug auf neuere Formen des Auskunftsverkehrs dar. Als Beispiel sind hier insbesondere die „international koordinierten Außenprüfungen" zu nennen, die zum Teil auch als „Simultanbetriebsprüfungen" bezeichnet werden. Im Grundfall handelt es sich um Außenprüfungen, die unter Koordination von Prüfungszeitraum und Prüfungsrichtung in zwei oder mehreren Staaten durchgeführt werden, verbunden mit dem parallelen Austausch der dabei gewonnenen Erkenntnisse.[131] Hier werden also nicht nur punktuell und in eine Richtung Informationen ausgetauscht; vielmehr treten die Behörden der beteiligten Staaten parallel zu einer anhängigen Außenprüfung oder zu sonstigen Ermittlungsverfahren in einen Kommunikationsprozess ein, in dem dann laufend Daten grenzüberschreitend ausgetauscht werden.[132] In Einzelfällen wurde diese Form der Kooperation bereits vor Jahrzehnten praktiziert – auch unter deutscher Beteiligung.[133] Nachdem aber vor einigen Jahren spezielle Rechtsgrundlagen für diese Form der Zusammenarbeit geschaffen und ausgebaut wurden, werden diese Instrumente seit einiger Zeit mit gewisser Breitenwirkung eingesetzt.[134]

Die genauen Erscheinungsformen sind vielfältig. Dies hängt auch damit zusammen, dass die einschlägigen Rechtsgrundlagen voneinander abweichen. Nach einzelnen Rechtsgrundlagen ist es nicht zwingend, dass die Außenprüfung auf beiden Seiten der Grenze stattfindet. Auch ist das Zugänglichmachen der Daten nicht auf eine schriftliche oder elektronische Übermittlung der Daten beschränkt. So ist es beispielsweise nach § 11 EUAHiG denkbar, dass die deutsche Finanzverwaltung einen deutschen Bediensteten auch ohne eine in Deutschland laufende Prüfung ins Ausland entsendet, damit der Beamte an Informationen gelangt, in dem er bei im Ausland durchgeführten Ermittlungshandlungen des anderen Staates anwesend ist.[135]

2. Eröffnung eines Kommunikationskanals statt punktueller Datenübermittlung in eine Richtung

Von den herkömmlichen Formen des Auskunftsverkehrs unterscheiden sich die neuen Instrumente dadurch, dass Inhalt und Umfang der ausgetauschten Informationen weniger vorhersehbar sind. Die Daten werden eben nicht nur punktuell und in eine Richtung ausgetauscht; vielmehr treten die Behörden der beteiligten Staaten in einen mehrschrittigen, längeren Kommunikationsprozess ein. Erhaltene Informationen führen zu neuen, zuvor nicht absehbaren Fragen und Antworten. Dabei ist unstreitig, dass die Rechtsgrundlagen des internationalen Auskunftsverkehrs auch für diese Formen der Zusammenarbeit ohne Einschränkung zu beachten sind. Ich nenne exemplarisch[136] einige Auskunftsbeschränkungen am Beispiel des EU-Amtshilfe-Gesetzes:

- Es dürfen ausschließlich Informationen ausgetauscht werden, die im Empfängerstaat erheblich oder zumindest voraussichtlich erheblich für die Besteuerung sind (vgl. § 1 Abs. 1 EUAHiG)[137],[138]
- Es dürfen keine Informationen ersucht bzw. übermittelt werden, für die der andere Staat sein nationales Ermittlungsinstrumentarium bisher nicht ausgeschöpft hat (vgl. § 4 Abs. 3 Nr. 2 und § 6 Abs. 3 EUAHiG, Subsidiaritätsgrundsatz).[139]
- Vor allem: es dürfen keine Informationen ausgetauscht werden, die einem Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis unterliegen (vgl. § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG). Hierunter fallen nach allgemeiner Meinung etwa geheimhaltungsbedürftige Kalkulationsunterlagen.[140]

Je nachdem, wie sich die Kooperation entwickelt, kann es für die handelnden Beamten im Einzelfall schwierig zu beurteilen

131 Zu den unterschiedlichen Begriffen vgl. *Hendricks* in Festgabe für Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, S. 565 f.

132 Vgl. die jüngeren Darstellungen von *Beckmann*, StBp 2014, 66 ff.; *Beckmann*, IStR 2016, 627 (628 f.); *Binnewies/Hoffmann*, AG 2017, 740 ff. *Drüen*, Beih-DStR 41/2013, 82 ff.; *Eimler*, StJB 2015/2016, 533 ff.; *Eisgruber*, Beih-DStR 41/2013, 89 f.; *Eisgruber/Oertel*, ISR 2017, 270 ff.; *Gehm*, IWB 2017, 229 ff.; *Hendricks* in Festgabe für Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, S. 565 ff.; *Peters/Kircher/Moll*, IStR 2016, 2 ff.; *Spensberger/Macho/Erichsen*, ISR 2017, 261 ff. sowie *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 ff.

133 Vgl. *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 377 ff. m.w.N.

134 Dies wird auch durch die in jüngster Zeit zu diesen Kooperationsformen veröffentlichte Rechtsprechung belegt, vgl. nur FG Köln v. 23.2.2018 – 2 V 814/17, EFG 2018, 860 mit Anm. *Matthes* [zu einer international koordinierten Außenprüfung]; FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 m. Anm. *Hennigfeld* [zu einer grenzüberschreitenden Prüferentsendung]; FG Köln v. 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322 m. Anm. *Hennigfeld*, [zu einer international koordinierten Außenprüfung]. Das BMF hat es vor diesem Hintergrund der zunehmenden Bedeutung auch eine Verwaltungsanweisung zur Handhabung der neuen Kooperationsformen veröffentlicht, vgl. BMF, Merkblatt v. 6.1.2018 über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete – IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, BStBl. I 2017, 89 (89 ff.); zu diesem Merkblatt *Eisgruber/Oertel*, ISR 2017, 270 (270 ff.).

135 Zu § 11 EUAHiG vgl. *Zöllner* in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 117 AO Rz. 67; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 284; *Hendricks* in Gosch, AO/FGO, § 117 AO Rz. 190; sowie insbesondere FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 m. Anm. *Hennigfeld*.

136 Die nachfolgende Aufzählung der Voraussetzungen und Grenzen des Auskunftsverkehrs ist keinesfalls abschließend.

137 Vgl. nur FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 m. Anm. *Hennigfeld*; sowie zuletzt FG Köln v. 13.4.2018 – 2 V 174/18, EFG 2018, 1164 m. Anm. *Hennigfeld*.

138 Hierzu bereits oben Punkt V.1.

139 FG Köln v. 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 88; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (18); *Matthes* in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 117 Rz. 80.

140 Vgl. etwa *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 77.

sein, ob die im laufenden Kommunikationsprozess ausgetauschten Informationen noch von der einschlägigen Rechtsgrundlage gedeckt sind.

3. Nur sachgerechte Anhörungspraxis ermöglicht effektiven Rechtsschutz

Ein geschlossenes System, das in der Praxis einen effektiven Rechtsschutz gewährleistet, existiert in diesem Bereich noch nicht: Möchte die deutsche Finanzverwaltung von den neuen Kooperationsformen Gebrauch machen, erfolgt in der Praxis (bislang) eine recht allgemein gehaltene Anhörung. Im Rahmen dieser Anhörung werden die für den Austausch vorgesehenen Informationen – wenn überhaupt – allenfalls abstrakt umschrieben. Dass später unter Umständen ein weitergehender oder ganz anderer Informationsaustausch erfolgt, als ursprünglich geplant, weil die durch den Informationsaustausch gewonnenen Erkenntnisse zu anderen Fragen und damit zu einem Austausch anderer Informationen führen, löst in der bisherigen Praxis nach meiner Erfahrung bislang keine neue Anhörung aus. Lediglich zu Beginn der koordinierten Außenprüfung hat die informationsbetroffene Person die Möglichkeit, Einwendungen zu artikulieren. Hat sie hiermit keinen Erfolg (beispielsweise weil das zuständige FG einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung ablehnt), ist der zwischenstaatliche Kommunikationsweg insgesamt eröffnet. Eine weitere Anhörung findet selbst dann nicht statt, wenn die beteiligten Behörden andere Informationen austauschen, als dies ursprünglich geplant war.[141]

Mit Rücksicht auf das Gebot effektiven Rechtsschutzes und den Anspruch auf rechtliches Gehör ist diese Praxis unbefriedigend.[142] Dies gilt umso mehr, als der Steuerpflichtige auch im Nachgang zum Auskunftsverkehr nicht immer darüber informiert wird, welche Informationen tatsächlich ausgetauscht wurden. Bei einer international koordinierten Außenprüfung oder anderen neuen Formen der Zusammenarbeit kann indes im Einzelfall eine mehrfache Anhörung geboten sein. Vor Eröffnung des „Kommunikationskanals" muss der informationsbetroffenen Person zunächst offengelegt werden, welche Informationen aller Voraussicht nach ausgetauscht werden sollen. Die Anhörung muss die voraussichtlich betroffenen Informationen so konkret benennen, dass die informationsbetroffene Person – und gegebenenfalls das zuständige FG – in der Lage sind zu beurteilen, ob die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für einen Informationsaustausch vorliegen. Ist der „Kommunikationskanal" dann eröffnet, ist eine weitere Anhörung geboten, wenn die Beamten erkennen, dass ein weitergehender oder ein anderer Auskunftsaustausch nötig ist, als dies ursprünglich geplant war.[143] Der Rechtsschutz gegen Maßnahmen, die der Herstellung steuerlicher Transparenz dienen, darf nicht durch intransparentes Agieren der beteiligten Behörden unangemessen erschwert werden.

VIII. Resümee

Beim internationalen Auskunftsverkehr handelt es sich um ein unverzichtbares Instrument. Ohne den internationalen Auskunftsverkehr besteht die Gefahr gleichheitswidriger struktureller Vollzugsdefizite. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass die Verwaltung vom Steuerpflichtigen Transparenz einfordert. Die Forderung nach Transparenz darf jedoch nicht zur Einbahnstraße werden. Auch die Finanzverwaltung unterliegt dem Transparenzgebot. Nur wenn die Finanzverwaltung selbst transparent agiert und die informationsbetroffene Person zu einem aus ihrer Sicht nicht vorhersehbaren Informationsaustausch anhört, ist – wie aufgezeigt – das verfassungs- und unionsrechtliche Gebot effektiven Rechtsschutzes beachtet. Bei neuen Kooperationsformen kann im Einzelfall sogar eine weitere Anhörung geboten sein.

141 Das BMF geht explizit davon aus, dass eine einmalige Anhörung ausreichen muss, vgl. BMF, Merkblatt v. 6.1.2018 über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete – IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, BStBl. I 2017, 89 (89 ff.), dort Tz. 3.2: „Wurde der zu prüfende Steuerpflichtige im Hinblick auf den beabsichtigten Informationsaustausch bereits im Zusammenhang mit koordinierten Außenprüfungen gehört, so bedarf es regelmäßig keiner erneuten Anhörung, wenn im Zuge der Außenprüfung Informationen ausgetauscht oder offenbart werden sollen". Dieser Aussage ist in dieser Allgemeinheit sicher nicht zu folgen.

142 Hierzu ausführlich oben Punkt V.1.

143 A.A. BMF, Merkblatt v. 6.1.2018 über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete – IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, BStBl. I 2017, 89 (94), Tz. 3.2.

Abhandlungen

Aufarbeitung NS-Rechtsprechung

Peer Review

*Dr. Christine Feltes, Heilbronn**

Zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in der NS-Zeit – Ende eines Tabus?

Anlässlich des 100-jährigen Jahrestags des RFH/BFH

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Steuern und Abgaben im Dritten Reich
1. Reichsfluchtsteuer
2. Arisierungsabgabe
3. Judenvermögensabgabe
4. Sozialausgleichsabgabe
III. Vergangenheitsbewältigung
IV. Fazit

Dieser Aufsatz befasst sich mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs während des Dritten Reichs. Bereits der Rechtsanwalt Prof. Dr. Günther Felix hat anlässlich des 75-jährigen Jubiläums auf die veröffentlichten nationalsozialistisch geprägten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs hingewiesen. Nachdem Felix anschließend auf eine Abwehrhaltung der Juristen gestoßen ist, befasst sich die Autorin dieses Beitrages auch mit der späteren Vergangenheitsbewältigung.

This essay deals with and entails jurisprudence of the Reich Fiscal Court during the Third Reich. It was lawyer Prof. Dr. Günther Felix, who had pointed out, during the 75th anniversary that the Reich Fiscal Court made also Nazi-influenced decisions. Due to the fact, that Felix was subsequently confronted with a defensive attitude by his fellows, the author of this article also takes a closer look at coping mechanisms within the past.

I. Einleitung

Nachdem die Finanzgerichtsbarkeit ihre Anfänge als eigenständigen Zweig der Justiz erst am 1.10.1918 mit der Errichtung des Reichsfinanzhofs genommen hat, feiert der Bundesfinanzhof dieses Jahr mit der „*Ausstellung zur Steuerrechtsprechung in Deutschland – vom Reichsfinanzhof zum Bundesfinanzhof*“ ein 100-jähriges Jubiläum. Da dieser Jahrestag nicht ohne einen kritischen Blick auf die NS-Zeit begangen werden kann, setzt sich dieser Aufsatz mit der Tätigkeit des Reichsfinanzhofs in der Zeit zwischen 1933 bis 1945 und der späteren Vergangenheitsbewältigung auseinander.

II. Steuern und Abgaben im Dritten Reich

1. Reichsfluchtsteuer

Obwohl die Nationalsozialisten ursprünglich ihr „Judenproblem“[1] durch Auswanderung lösen wollten, legten sie der „jüdischen“ Emigration hohe fiskalische Hindernisse, wie etwa die Reichsfluchtsteuer, in den Weg.[2] Allerdings war die Reichsfluchtsteuer keine Neuschöpfung des nationalsozialistischen Gesetzgebers, sondern wurde bereits 1931 durch die Regierung Brüning aufgrund der schwierigen Wirtschaftslage auf Grundlage des Notverordnungsrechts nach Art. 48 der Weimarer Verfassung durch die Verordnung gegen die Kapital- und Steuerflucht vom 18.7.1931[3] eingeführt. Insoweit diente die Reichsfluchtsteuer bei ihrer Einführung, der Kapitalflucht vorzubeugen, die durch die Weltwirtschaftskrise 1929–1932 ausgelöst worden war.[4] Wer als deutscher Staatsangehöriger den Wohnsitz im Inland aufgab, musste, wenn sein Vermögen 200.000 Reichsmark oder sein Einkommen 20.000 Reichsmark überstieg, ein Viertel des deutschen steuerpflichtigen Vermögens an den Fiskus abführen.[5] Zwar sollte die Reichsfluchtsteuerverordnung nur vorübergehend bis 1932 gelten, im weiteren Verlauf

* Dr. *Christine Feltes* ist Richterin (Amtsgericht Heilbronn). Ein besonderer Dank gilt dem externen Gutachter, der mit fachkundigen Anmerkungen weitere Denkanstöße gegeben hat.

1 Die Verfasserin hat NS-Begriffe weitgehend in Anführungszeichen gesetzt, um gerade nicht das nationalsozialistische Gedankengut zu übernehmen. Es ist ein allgemeines Problem der historischen Darstellung, Begriffe wie beispielsweise „Jude“ bzw. „jüdisch“ unbesehen zu verwenden. Obwohl es sich bei dem Judentum um eine Religion handelt, geht das antisemitische Gedankengut von einer „Rassezugehörigkeit“ aus. Vgl. zur Absurdität der Rassenlehre *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 68.

2 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 158.

3 RGBl. I 1931, 373 ff.

4 *Buchheim/Basta*, DStR 2016, 705 (706).

5 Vgl. *Jagdfeld*, StuW 1972, 258 (259); *Banken*, Hitlers Steuerstaat, S. 488.

wurde sie jedoch fortwährend verlängert.[6] Die Verlängerung während des Dritten Reichs wurde vorgenommen, als weitgehend bekannt war, dass die „jüdische" Bevölkerung primär von der Reichsfluchtsteuerverordnung betroffen war.[7] Darüber hinaus wurde die Reichsfluchtsteuer unter der nationalsozialistischen Herrschaft immer weiter verschärft. Durch die Gesetzesnovelle von 1934 wurde der Vermögensfreibetrag auf 50.000 Reichsmark herabgesetzt.[8]

Bei der Reichsfluchtsteuer handelte es sich nicht um eine Sondersteuer, die unmittelbar „jüdische" Steuerpflichtige diskriminierte, sondern um eine allgemeine Steuer, die grundsätzlich unterschiedslos für jeden Steuerpflichtigen galt. Nachdem sich jedoch viele „jüdische" Steuerpflichtige aufgrund der schrittweisen sozialen, kulturellen und wirtschaftlichen Ausgrenzung nach 1933 zur Emigration gezwungen sahen, führte die Reichsfluchtsteuer zu einer mittelbaren Diskriminierung der „jüdischen" Bevölkerung. Es wäre redundant gewesen, den Tatbestand explizit diskriminierend auf die „jüdische" Minderheit zu beschränken. Vielmehr wurde derselbe Zweck von einem weiterhin allgemeingültigen Gesetz erreicht, was im Hinblick auf die internationale Reputation – insbesondere vor den Olympischen Spielen 1936 – von Bedeutung gewesen sein dürfte.[9]

Hinzu kam, dass die Reichsfluchtsteuer immer strenger eingetrieben und bei Verstößen sogar ein Steuersteckbrief veröffentlicht wurde.[10] Wenn der Steuerpflichtige binnen eines Monats nach Entstehung der Steuerschuld nicht die gesamte Reichsfluchtsteuer nebst Zuschlägen entrichtet hatte, wurde er nach § 9 Nr. 1 Satz 1 RFlStV wegen Steuerflucht mit Gefängnis nicht unter drei Monaten bestraft. Neben der Freiheitsstrafe waren zusätzlich Geldstrafen zu verhängen, die betragsmäßig unbegrenzt erhoben werden konnten (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 RFlStV). Des Weiteren wurde das Finanzamt berechtigt, das Vermögen des Steuerpflichtigen zu beschlagnahmen (§ 9 Nr. 3 RFlStV). Die Vermögensbeschlagnahme wurde mit der Bekanntmachung des Steuersteckbriefs wirksam (§ 9 Nr. 4 Satz 3 RFlStV).

Im Zusammenspiel mit der zunehmenden Ausgrenzung der „jüdischen" Bevölkerung entwickelte sich die Reichsfluchtsteuer zu einem probaten Enteignungsinstrument.[11] Die zunächst als Kapitalfluchtsteuer konzipierte Reichsfluchtsteuer wurde unter den Nationalsozialisten zur „Menschenfluchtsteuer" umfunktioniert.[12] Fragwürdig sind daher im Hinblick auf die Wechselwirkung zur Vertreibungspolitik der Nationalsozialisten und der damit eingetretenen mittelbaren fiskalischen Diskriminierung der „Juden" die Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 20.12.1951[13], wonach auch die Verschärfungen der Gesetzgebung zur Reichsfluchtsteuerverordnung durch die nationalsozialistische Regierung grundsätzlich nicht gegen Art. 2 und 3 GG verstoße, da sie sich gleichmäßig gegen alle Auswanderer gerichtet habe. Dass während der nationalsozialistischen Herrschaft überwiegend „jüdische" Staatsbürger ausgewandert und deshalb von den Bestimmungen der Reichsfluchtsteuer betroffen worden seien, sei nicht auf die Vorschriften der Reichsfluchtsteuerverordnung, sondern auf diejenigen Maßnahmen der damaligen Regierung zurückzuführen, durch die das Leben in Deutschland für die „jüdischen" Staatsbürger unerträglich und schließlich unmöglich geworden sei.

Fakt bleibt jedoch, dass die Reichsfluchtsteuer im NS-Staat zu einer willkommenen Einnahmequelle wurde.[14] Die Einnahmen entwickelten sich im Zeitraum von 1931 bis 1940 wie folgt: 1,9 Mio. Reichsmark (1931), 0,9 Mio. Reichsmark (1932), 17 Mio. Reichsmark (1933), 38 Mio. Reichsmark (1934), 24 Mio. Reichsmark (1935), 70 Mio. Reichsmark (1936), 81 Mio. Reichsmark (1937), 324 Mio. Reichsmark (1938), 216 Mio. Reichsmark (1939), 48 Mio. Reichsmark (1940).[15] Das Aufkommen der Reichsfluchtsteuer, dass in den Anfangsjahren 1931 und 1932 noch gering ausfiel, stieg drastisch mit der sog. Machtergreifung 1933 an und erreichte 1938 mit 324 Millionen Reichsmark seinen traurigen Höhepunkt. Welche Wirkung das Novemberpogrom 1938 auf die Vertreibung der „jüdischen" Bevölkerung hatte, lässt sich bereits daran ablesen, dass sich das Steueraufkommen aus der Reichsfluchtsteuer im Vergleich zum Vorjahr vervierfachte. Insgesamt brachte die Reichsfluchtsteuer dem NS-Regime bis 1944 fast 1 Milliarde Reichsmark ein.[16] Hinzu kamen noch Auswanderungsabgaben; in Hamburg etwa ein zwanzigprozentiger Zuschlag zur Reichsfluchtsteuer.[17] Damit bildete die Reichsfluchtsteuer bis zum Auswanderungsverbot im Jahre 1941 eine der wichtigsten Einnahmequellen des Dritten Reichs.[18]

Im Rahmen der nationalsozialistischen Vertreibungspolitik wurde die Reichsfluchtsteuer *ab adsurdum* geführt. Dem ursprünglichen Zweck, vor Kapitalflucht zu schützen, stand nunmehr die vom NS-Regime gewollte Vertreibung der „Juden" entgegen.[19]

In dem Urteil vom 27.9.1934 hat der Reichsfinanzhof[20] dennoch ausgeführt, dass allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige sich nicht freiwillig im Ausland aufhalte, sondern durch die Verhältnisse (z.B. Furcht vor Belästigung und dergleichen) dazu genötigt werde, der Erhebung der Reichsfluchtsteuer nicht entgegenstünde.[21] Dem zitierten Urteil lag der Fall zugrunde, dass der Beschwerdeführer als „jüdischer" Geschäftsmann Anfang Juni 1933 Deutschland mit seiner Familie verlassen hatte. Im September 1933 hatte die politische Polizei (Ge-

6 Vgl. RStBl. 1939, 250.

7 *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 243.

8 Vgl. *Drecoll*, Der Fiskus als Verfolger, S. 134; *Banken*, Hitlers Steuerstaat, S. 489.

9 *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 244 f.

10 *Jagdfeld*, StuW 1972, 258 (259).

11 *Buchheim/Basta*, DStR 2016, 705 (706).

12 So zu Recht *Felix*, SteuerStud 1995, 197 (204).

13 BFH v. 20.12.1951 – III 282/51 S, BStBl. III 1952, 43 (43).

14 *Rüthers*, NJW 1988, 2825 (2829).

15 Vgl. *Jagdfeld*, StuW 1972, 258 (260).

16 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 159; vgl. auch *Dreßen*, Betrifft: „Aktion 3", S. 28.

17 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 159.

18 *Dreßen*, Betrifft: „Aktion 3", S. 21.

19 *Buchheim/Basta*, DStR 2016, 705 (706).

20 RFH v. 27.9.1934 – III A 311/34 – RStBl. 1934, 1225 (1225).

21 Nach Auffassung von *Seweloh*, StuW 1934, Sp. 633 (642) sollte ein solcher Fall nur dann anders zu beurteilen sein, wenn der Steuerpflichtige durch unmittelbaren Zwang (z.B. im Zustand der Bewusstlosigkeit oder mit Gewalt) gegen seinen Willen ins Ausland verbracht und dort festgehalten wird.

stapo) sein Vermögen beschlagnahmt und seine Wohnung versiegelt. Der Beschwerdeführer bestritt, seine Wohnung und damit seinen Wohnsitz im Inland aufgegeben zu haben. Außerdem sei ihm die Rückkehr unmöglich geworden, da er sich nach den Vorgängen vor seiner Ausreise in seiner persönlichen Sicherheit bedroht fühle. Im Übrigen hätten die ihm zugefügten schweren Misshandlungen bisher keine Sühne gefunden. Da ihm die Schutzhaft angedroht worden sei, müsse er befürchten, nach seiner Rückkehr rechtslos und unter Umständen weiteren Gefährdungen von Leib und Leben ausgesetzt zu sein. Dadurch sei eine Lage gegeben, die dem Ausschluss der freien Willensbildung gleichzustellen sei. Die Aufgabe des Wohnsitzes setze aber freie Willensbestimmung voraus; es würde nicht dem Sinn und Zweck der Reichsfluchtsteuerverordnung entsprechen, einen Steuerpflichtigen, dem der Verbleib in der Heimat unmöglich gemacht werde, eine Steuer i.H.v. einem Viertel des Vermögens aufzuerlegen. Der Reichsfinanzhof[22] führte aus, dass zwar polizeiliche Eingriffe, wie die Versiegelung der Wohnung und die Vermögensbeschlagnahme, allein den Wohnsitz nicht beenden würden. Finde sich der Steuerpflichtige aber mit der Sachlage ab und bekunde in keiner Weise die Absicht, seinen inländischen Wohnsitz aufrechtzuerhalten, könne dieser als aufgegeben betrachtet werden. Auch der weiteren Argumentation des Beschwerdeführers folgte der Reichsfinanzhof nicht. Nach Auffassung des Reichsfinanzhofs[23] könne in dem vorliegenden Fall von einem Ausschluss der freien Willensbildung oder einem gleich zu behandelnden Zustand keine Rede sein. Die von dem Beschwerdeführer angegebenen Vorgänge hätten sich in der ersten Zeit der politischen Umwälzung abgespielt, als die Leidenschaften noch erregt gewesen und einzelne Übergriffe vorgenommen wurden, die jedoch keineswegs von den leitenden Stellen gebilligt gewesen seien. Seitdem hätten sich die Gemüter aber wieder beruhigt. Bei den heute in Deutschland bestehenden Verhältnissen sei nicht anzunehmen, dass dem Beschwerdeführer noch irgendwelches Unrecht zugefügt werde.

Im Urteil vom 31.1.1935[24] hat der Reichsfinanzhof ausgeführt, dass das Bestehen eines Steuersteckbriefs im Allgemeinen kein Grund sei, der die Rückkehr des Steuerpflichtigen in das Inland verhindern müsse. Auch die Besorgnis vor Verhaftung beim Grenzübertritt brauche einen Steuerpflichtigen nicht von der Rückkehr abzuhalten.[25]

Obwohl der Reichsfinanzhof[26] in seinem Urteil vom 12.11.1936 die Auffassung vertreten hatte, dass die Abwanderung von „Nichtariern" aus Deutschland politisch erwünscht und zu ihrem Teil geeignet gewesen sei, eine „Lösung der Judenfrage" herbeizuführen, legte er in ständiger Rechtsprechung[27] den Befreiungstatbestand der volkswirtschaftlich gerechtfertigten Auswanderung eng aus.

Dem Urteil des Reichfinanzhofs[28] vom 15.9.1938 lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein „jüdischer" Steuerpflichtiger seine Stellung bei einer großen deutschen Fabrik hatte aufgeben müssen, weil er „Jude" war, und fortan die Vertretung in England übernahm. Die beschwerdeführenden Eheleute waren deshalb im Jahre 1936 nach England ausgewandert. Sie begehrten die Befreiung von der Reichsfluchtsteuer nach § 2 Nr. 3 RFlStV mit der Begründung, dass die Auswanderung im deutschen Interesse läge. Entgegen dieser Argumentation schloss sich der Reichsfinanzhof[29] der Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichts unter Bezugnahme auf den Runderlass des Reichsfinanzministeriums vom 23.12.1937 (RStBl. 1937, S. 1295) an, wonach „Juden" im Allgemeinen nicht geeignet seien, die Belange des deutschen Volkes im Ausland wirksam zu vertreten. Jedoch hatte die Rechtsbeschwerde hinsichtlich der Höhe der Reichsfluchtsteuer Erfolg und wurde von 76.949,75 Reichsmark auf 7.000 Reichsmark herabgesetzt.

2. Arisierungsabgabe

Die nationalsozialistische Wortschöpfung „Arisierung" beschreibt den Prozess der Verdrängung der Juden aus ihrer beruflichen Stellung und dem Erwerbsleben im Allgemeinen. Die Arisierung „jüdischen" Vermögens wurde zwar in vielen Fällen rechtlich in Form eines Kaufvertrages abgewickelt, geschah jedoch unter erheblichem Druck bzw. behördlichem Zwang, so dass die Verkäufer nur selten einen angemessenen Kaufpreis erzielten. Dabei profitierten nicht nur die Käufer, sondern unter den NSDAP-Mitgliedern sowie der Gauleitung fanden auch Selbstbereicherung und Korruption statt.[30] Nachdem *Göring* in seiner Rede vor den Gauleitern am 6.12.1938 erneut darauf bestanden hatte, dass die Partei „keine Geschäfte machen" und keine Gauleitung Arisierungsbüros betreiben solle, sondern die Erträge aus der „Entjudung" der Wirtschaft allein dem Reich zustünde, wurde Ende 1938 die „Arisierungsabgabe" reichsweit eingeführt.[31] Hierbei handelte es sich um eine zu leistende Abgabe i.H.v. 70 % des Unterschiedsbetrages zwischen Kaufpreis und Verkehrswert.[32] Grundlage für diese Abgabe war § 15 Abs. 1 der *„Verordnung über den Einsatz jüdischen Vermögens"* (VEjV) vom 3.12.1938[33].[34] Danach konnte die Genehmigung zur Veräußerung „jüdischer" Gewerbebetriebe, „jüdischen" Grundbesitzes oder sonstiger „jüdischer" Vermögensteile unter Auflage erteilt werden, die auch in Geldleistung des *Erwerbers* zugunsten des Reiches bestehen konnte.

Mit Urteil vom 12.7.1939 entschied der Reichsfinanzhof[35] zur „Arisierungsabgabe", dass diese als eine Art Personensteuer bei der Einkommensteuer nicht abziehbar sei. In dem zugrunde liegenden Fall wurde dem „jüdischen" Steuerpflichtigen, der im Jahre 1939 seinen Fabrikbetrieb für 320.000 Reichsmark veräußert hatte, von dem Gauwirtschaftsberater der NSDAP auf-

22 RFH v. 27.9.1934 – III A 311/34, RStBl. 1934, 1225 (1225).
23 RFH v. 27.9.1934 – III A 311/34, RStBl. 1934, 1225 (1225).
24 RFH v. 31.1.1935 – III A 365[34], StuW 1935 Nr. 178 (Sp. 415).
25 RFH v. 31.1.1935 – III A 365[34], StuW 1935 Nr. 178 (Sp. 416).
26 RFH v. 12.11.1936 – III A 137[36], StuW 1936, Nr. 568 (Sp. 1408).
27 St. Rspr.: RFH v. 12.11.1936 – III A 137[36], StuW 1936, Nr. 568 (Sp. 1410 f.); RFH v. 10.6.1937 – III A 99/37, RStBl. 1937, 799 (799); RFH v. 17.6.1937 – III A 148/37, RStBl. 1937, 949.
28 RFH v. 15.9.1938 – III 208[38], StuW 1938 Teil II, Nr. 641.
29 RFH v. 15.9.1938 – III 208[38], StuW 1938 Teil II, Nr. 641, Sp. 1194.
30 Vgl. zu den korrupten Praktiken der Parteifunktionäre: *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 191 f.
31 *Banken*, Hitlers Steuerstaat, S. 548.
32 Vgl. *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 37.
33 RGBl. I 1938, 1709 (1711).
34 Vgl. hierzu *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 36.
35 RFH v. 12.7.1939 – VI 453/39, RStBl. 1939, 939.

erlegt, von dem vereinbarten Kaufpreis den Betrag von 33.000 Reichsmark in einen „Härtefonds" einzuzahlen, der durch die Gauleitung verwaltet wurde. Die Genehmigung zum Verkauf durch den Gauleiter und die Regierung wurde von dieser Zahlung abhängig gemacht. Nachdem § 15 Abs. 1 VEjV vorsah, dass der Erwerber – und nicht der „jüdische" Verkäufer – die auferlegte Geldleistung zugunsten des Reichs zu zahlen hatte, hat *Schmitt*[36] darauf hingewiesen, dass es in dem streitgegenständlichen Fall an einer gesetzlichen Grundlage gefehlt hatte.

Der Reichsfinanzhof führte in dem zitierten Urteil dennoch aus, dass die „Arisierungsabgabe" eine den „Juden" auferlegte Personensteuer sei.[37] Da das veräußerte „jüdische" Unternehmen seit 1933 durch die nach dem Umbruch getroffenen staatlichen Maßnahmen gegenüber früher wertvoller geworden sei, werde den „Juden" der sich aus Angebot und Nachfrage ergebende Preis nicht in voller Höhe zuerkannt. Sie sollen an der Wertsteigerung des Betriebs seit 1933 keinen Anteil haben, und es solle verhindert werden, dass den „jüdischen" Veräußerer Werte verbleiben, die im Grunde genommen erst aus der Machtübernahme durch die NSDAP entstanden und nicht im inneren Wert des Unternehmens begründet seien. Andererseits solle aber der „arische" Käufer keinen ungerechtfertigten Vorteil genießen. Dieser Zweck werde dadurch erreicht, dass jede „Arisierung" eines Geschäfts von der Zustimmung des Gauwirtschaftsberaters abhängig gemacht werde, der die Entrichtung und die Höhe der sog. „Arisierungsabgabe" je nach Lage des Falles bestimme. Es werde in dem Veräußerungsvertrag über das zu übertragende Unternehmen zwar der Kaufpreis in voller Höhe eingesetzt. Auf der anderen Seite sei aber der Verkäufer gehalten, den auf die „Arisierungsabgabe" entfallenden Betrag an den Käufer zurückzugeben und durch diesen an den Gauleiter abführen zu lassen. Diese „Arisierungsabgabe" sei hiernach weder eine zu den Kosten der Veräußerung zählende Betriebsausgabe noch eine Minderung des Kaufpreises. Es handele sich um eine besonders geartete Abgabe, deren Entstehung in der staatlichen und wirtschaftlichen Entwicklung und in der Notwendigkeit der Wegnahme unverdienten Vermögenszuwachses bei den „Juden" ihre Begründung fände. Der vertragsmäßige Kaufpreis sei in keiner Weise gemindert worden; der Käufer habe den vollen Kaufpreis bezahlen müssen. Der Verkäufer, dem nach der Lage der Verhältnisse an der alsbaldigen Veräußerung des Unternehmens gelegen sein musste, habe sich mit der Auszahlung der „Arisierungsabgabe" an die NSDAP einverstanden erklärt, um die Genehmigung zur Veräußerung zu erlangen. Die Abgabe sei auch nicht etwa eine auf den Verkauf gelegte Verkehrsabgabe, die ebenso wie die Umsatzsteuer als Betriebsausgabe abzuziehen wäre; sie sei nicht auf den objektiven Verkehrsvorfall oder rein sachlich auf die umgesetzten Werte zurückzuführen, vielmehr betreffe sie die Persönlichkeit des Verkäufers und die durch die wirtschaftliche Entwicklung entstandenen Mehrwerte seines Vermögens. Die Veräußerung stelle lediglich den äußeren Anlass dar, während der Sinn der Abgabe dahinginge, nicht den Verkauf, sondern die Geschäftsinhaber zu treffen. Es handele sich somit um eine Zahlung, die vorwiegend persönlicher Natur sei und sich gegen den Verkäufer als „Juden" richte.

Der „jüdische" Veräußerer wurde mit diesem Urteil des Reichsfinanzhofs, in dem eine rechtsgrundlose Zahlung gebilligt wurde, in mehrfacher Hinsicht geschädigt.[38] Nachdem er bereits unter erheblichem Druck sein Unternehmen zu einem niedrigen Kaufpreis veräußern musste, hatte er zudem einen Betrag i.H.v. 33.000 Reichsmark in einen „Härtefonds" einzuzahlen und den Veräußerungserlös ungemindert zu versteuern.

3. Judenvermögensabgabe

Während die erste Phase der Judenverfolgung weitgehend – mit Ausnahme der Gewaltexzesse unmittelbar nach der Regierungsübernahme 1933 – noch gewaltfrei verlief, markiert das Novemberpogrom in der Nacht vom 9.11.1938 auf den 10.11.1938 den Umschlag staatlichen Handels von legislativer und administrativer Diskriminierung der „Juden" zur brachialen Gewalt.[39] Damit ist *Goldhagen*[40] zumindest darin zuzustimmen, dass nach dem Novemberpogrom keiner mehr für sich in Anspruch nehmen konnte, von der Judenverfolgung nichts gewusst zu haben.

Als Vorwand für das Novemberpogrom diente das Attentat des 17-jährigen *Herschel Grynszpan* auf den Beamten der deutschen Botschaft in Paris *Ernst vom Rath*. *Grynszpan* hatte protestieren wollen gegen die brutale Abschiebung von ca. 17.000 Juden polnischer Nationalität aus Deutschland im Oktober 1938.[41] Der Umstand, dass seine eigene Familie von diesen menschenverachtenden Maßnahmen betroffen war, trieb *Grynszpan* zu dieser Verzweiflungstat. Als *Goebbels* zwei Tag nach dem Attentat am 9.11.1938 auf dem Kameradschaftsabend der Parteiführer zur Feier des Putsches von 1923 im Alten Münchner Rathaus die Nachricht über den Tod des deutschen Legationssekretärs *vom Rath* erhielt, gab er die mündliche Weisung für die Durchführung des Pogroms, die von den anwesenden Gauleitern, Partei- und SA-Führern sofort telefonisch an ihre Dienststellen weitergegeben wurde.[42] Dabei sollte die Partei die Aktionen zwar organisieren, nach außen aber nicht als Urheber in Erscheinung treten. Im Rahmen des Novemberpogroms wurden über 1.400 Synagogen, Betstuben und sonstige Versammlungsräume in Brand gesetzt sowie tausende Geschäfte, Wohnungen und jüdische Friedhöfe zerstört.[43] Mittlerweile geht die Geschichtsforschung davon aus, dass in der Zeit vom 7.11.1939 bis 13.11.1939 etwa 400 Menschen ermordet oder in den Suizid getrieben wurden.

Zynischerweise verlangte die *„Verordnung über eine Sühneleistung der Juden deutscher Staatsangehörigkeit"* vom 12.11.1938[44] von der „jüdischen" Bevölkerung für die *„feindliche Haltung des Judentums gegenüber dem deutschen Volk und Reich, die auch vor feigen Mordtaten nicht zurückschreckt"*, einer „Kontri-

36 *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 115 f.

37 RFH v. 12.7.1939 – VI 453/39, RStBl. 1939, 939.

38 *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 116 f.

39 Vgl. hierzu auch *Benz*, Geschichte des Dritten Reichs, S. 140.

40 *Goldhagen*, Hitlers willige Vollstrecker, S. 132.

41 *Benz*, Geschichte des Dritten Reichs, S. 141; *Felix*, SteuerStud 1995, 197 (202).

42 *Gruchmann*, NJW 1988, 2856 (2856).

43 Vgl. hierzu *Gruchmann*, NJW 1988, 2856 (2856).

44 RGBl. I 1938, 1579.

bution" von einer Milliarde Reichsmark zugunsten des Deutschen Reichs.[45] Damit fand eine Täter-Opfer-Umkehr statt. Bemessungsgrundlage war der Gesamtwert des Vermögens der „jüdischen" Bevölkerung nach dem Stand vom 12.11.1938. Die Kontributionszahlung betrug 20 % dieses Vermögens und war in vier Raten, erstmals zum 15.12.1938, fällig.[46] Um diese Summe aufzubringen, war die „jüdische" Bevölkerung gezwungen, ihre Grundstücke, Aktien und Reichsanleihen zu verkaufen.[47] Fehlende Liquidität des Einzelnen spielte dabei keine Rolle, da die „jüdische" Gemeinschaft als Kollektiv für diese Kontributionszahlung eintreten musste.[48] Nachdem absehbar war, dass das Gesamtaufkommen von einer Milliarde Reichsmark nicht erreicht werden würde, wurde von dem Erweiterungsvorbehalt Gebrauch gemacht und noch eine fünfte Rate zum 15.11.1939 erhoben.[49] Insgesamt brachte die Jugendvermögensabgabe dem Deutschen Reich etwa 1.127 Mrd. Reichsmark ein.

Daneben sah die *„Verordnung zur Wiederherstellung des Straßenbildes bei jüdischen Gewerbebetrieben"*[50] vom 12.11.1938 vor, dass die Kosten für die Wiederherstellung des Straßenbildes nach dem Novemberpogrom die Inhaber der betroffenen „jüdischen" Gewerbebetriebe und Wohnungen zu tragen haben. Mit dieser Verordnung sollte eine gesetzliche Grundlage für die Beschlagnahme der Ansprüche gegen die Versicherungen i.H.v. 225 Mio. Reichsmark geschaffen werden.[51] Die Ansprüche der „jüdischen" Geschädigten gegen die Versicherungen kassierte der NS-Staat.[52]

Die administrative Voraussetzung zum Zugriff auf „jüdisches" Vermögen schuf bereits die *„Verordnung über die Anmeldung des Vermögens von Juden"*[53].[54] Seit April 1938 wurden alle „Juden" gezwungen, ihr Vermögen über 5.000 Reichsmark zu deklarieren.[55]

Der Reichsfinanzhof schnitt den „jüdischen" Abgabepflichtigen hinsichtlich der „Judenvermögensabgabe" jeglichen Rechtsschutz ab, da er keine Beschwerdemöglichkeit zuließ. In seiner Entscheidung vom 14.9.1939 führte der Reichsfinanzhof[56] aus, dass die Judenvermögensabgabe keine Steuer i.S.v. § 1 RAO sei, sondern eine *„Sühne für die feindliche Haltung des Judentums gegenüber dem deutschen Volk und Reich"*. Für die Durchführung dieser „Sühnemaßnahme" gelte die Reichsabgabenordnung an sich nicht. Sinngemäß anwendbar seien nur diejenigen Vorschriften der Reichsabgabenordnung, die sich mit der technischen Einziehung der Steuerschuld befassen würden, nicht aber solche Vorschriften, die den Rechtsmittelzug zum Gegenstand hätten.

4. Sozialausgleichsabgabe

Schließlich musste die „jüdische" Bevölkerung ab 1941 einen fünfzehnprozentigen Zuschlag zur Einkommensteuer entrichten. Diese „Sozialausgleichsabgabe" war zunächst im August 1940 für polnische Arbeiter mit dem zynischen Argument eingeführt worden, dass sie keine Beiträge an NS-Organisationen abführen müssten und somit finanziell besser stünden.[57] Nach der Zweiten Verordnung zur Durchführung der Verordnung über die Erhebung einer Sozialausgleichsabgabe vom 24.12.1940[58] wurden schließlich auch „Juden" verpflichtet, diese – ursprünglich für Polen eingeführte – Sozialausgleichsabgabe zu entrichten. *Kuller*[59] weist zu Recht darauf hin, dass bei Inkrafttreten dieser Durchführungsverordnung „Juden" keine freie Erwerbstätigkeit mehr ausüben konnten, sondern es sich hierbei um Zwangsarbeit gehandelt hat.

Der Reichsfinanzhof entschied mit Urteil vom 11.2.1943[60], dass auch ein zum jüdischen Glauben Konvertierter „arischer Abstammung" diese Sozialausgabe zahlen müsse. Nach den Nürnberger Gesetzen sei zwar nicht das Glaubensbekenntnis maßgeblich, sondern die *„blutmäßigen Beziehungen"* entscheidend. Für Zwecke der Sozialausgleichsabgabe ließ der Reichsfinanzhof jedoch das Glaubensbekenntnis ausreichen. Die damit gerechtfertigte steuerliche Behandlung des Pflichtigen als *„Juden"* – so der Reichsfinanzhof – habe so lange Platz zu greifen, als seine Zugehörigkeit zur jüdischen Religionsgemeinschaft bestünde.

III. Vergangenheitsbewältigung

Während nach dem Zweiten Weltkrieg der Blick auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs lange Zeit noch unkritisch[61] war, hat *Felix*[62], Rechtsanwalt und Honorarprofessor in Köln, vor 25 Jahren anlässlich des 75-jährigen Jubiläums mit diesem Tabu gebrochen. Eine Vorreiterrolle nahm *Kumpf*[63] im Jahre 1988 ein, dessen Veröffentlichung jedoch zunächst ohne Echo blieb.

45 *Hansmann*, NJW 2005, 2648 (2649).

46 *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 33.

47 *Aly*, Hitlers Volksstaat, S. 60.

48 *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 224.

49 *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 35; vgl. hierzu auch *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 220.

50 RGBl. I 1938, 1581.

51 Vgl. hierzu *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 163; *Rüthers*, NJW 1988, 2825 (2829).

52 *Dreßen*, Betrifft: „Aktion 3", S. 27.

53 RGBl. I 1938, 414.

54 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 163; vgl. hierzu ausführlich *Tarrab-Maslaton*, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich, S. 164 ff.

55 *Benz*, Geschichte des Dritten Reichs, S. 138.

56 RFH v. 14.9.1939 – III 233/39, RStBl. 1939, 1089.

57 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 162; vgl. auch *Banken*, Hitlers Steuerstaat, S. 525; *Aly*, Hitlers Volksstaat, S. 183 ff.

58 RGBl. I 1940, 1666; vgl. auch RGBl. I 1940, 1077.

59 *Kuller*, Bürokratie und Verbrechen, S. 170.

60 RFH v. 11.2.1943 – IV 167/42, RStBl. 1943, 251.

61 Vgl. *Schnittmann*, DÖV 1950, 699 (700); *Theis*, DB 1960, 1048 (1048); *Mersmann*, StuW 1968, 26 (34); *Tipke*, NJW 1968, 2081 (2082 f.); *Leibrecht*, StuW 1968, 585 (585); *Pausch*, Vom Reichskammergericht zum BFH, S. 21 f. in 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Bonn/München 1968; vgl. auch Bundesminister der Finanzen *Strauß* in seiner Ansprache „50 Jahre oberstes deutsches Steuergericht" in StuW 1969, 1 (3); *Hartz*, DB 1975, 2004 (2004); *Klein*, DStR 1988, 591 (593); *Grimm*, DStZ 1988, 471 (471).

62 *Felix*, BB 1993, 1297 ff.; *Felix*, BB 1993, 1598 ff.; vgl. auch Stellungnahme *Tipke*, BB 1993, 1813 ff.; vgl. wiederum *Felix*, BB 1993, 1964.

63 *Kumpf* in Diestelkamp/Stolleis, Justizalltag im Dritten Reich, 1988, S. 81 ff.

Der Appell im Jahre 1993 von *Felix*[64], sich von der rassistischen und nationalsozialistischen Steuerjudikatur des Reichsfinanzhofs zu distanzieren, wirkt bis heute schon allein deswegen fort, weil er nach seinem Tabubruch auf eine Abwehrhaltung bei den Juristen gestoßen ist. Dies erstaunt anlässlich des Umstandes, dass die von ihm zitierten nationalsozialistisch geprägten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs öffentlich zugänglich sind. Auch ein Blick auf die Entwicklung der Finanzgerichtsbarkeit zeigt, dass gewisse strukturelle Faktoren eine regimetreue Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs begünstigt haben.

Anlass zur Schaffung des Reichsfinanzhofs nach dem Ersten Weltkrieg war die Einführung der Reichsumsatzsteuer im Jahre 1918.[65] Hauptaufgabe des Reichsfinanzhofs war in der ersten Zeit nach seiner Gründung, die nach dem Versailler Vertrag auferlegten immensen Reparationszahlungen gleichmäßig auf die Steuerzahler zu verteilen.[66] *Aly*[67] hat dargelegt, dass die deutschen Finanzbeamten seinerzeit aufgrund der Forderungen der Siegermächte das „Einmaleins des Unterwerfens, Ausplünderns und Erpressens" gelernt haben. Später hätten sie ihr passiv erworbene Know-how mit deutscher Verwaltungsintelligenz angereichert und ihrerseits für ihre Raubzüge als Kompensation für vorangegangene Demütigungen angewandt.

Die Finanzgerichtsbarkeit war nicht strickt von der Steuerverwaltung getrennt, sondern eng mit dieser verwoben. Auffällig ist, dass die erstinstanzlichen Finanzgerichte erst nach der Gründung des Reichsfinanzhofs ab 1922 errichtet wurden.[68] Es entsteht der Eindruck, dass die Finanzgerichte lediglich aus der Finanzverwaltung als Bindeglied zum Reichsfinanzhof ausgelagert wurden. Denn die Finanzgerichte waren nicht wie andere Gericht von der Verwaltung getrennt, sondern organisatorisch der Mittelstufe der Finanzverwaltung, den Landesfinanzämtern (den Vorläufern der heutigen Oberfinanzdirektion), angegliedert.[69] Dabei stellten auch die Landesfinanzämter das Personal für die Finanzgerichte (u.a. auch die hauptberuflichen Finanzrichter), so dass bereits hier eine Selektion nach regimeunkritischen „Reichsrichtern" (Amtsbezeichnung bis 1937 noch „Reichsfinanzrat"[70]) vorgenommen werden konnte, nachdem die „jüdischen" Richter bzw. Reichsfinanzräte[71] aus ihren Ämter gedrängt worden waren. Darüber hinaus durchliefen diese Beamten bzw. späteren Finanzrichter bei den Finanzämtern auch eine entsprechende NS-ideologische Ausbildung. Ein weiteres strukturelles Problem war, dass diese Finanzrichter zunächst auch weiterhin Beamte des höheren Dienstes der Landesfinanzämter waren und lediglich an ein bis zwei Tagen in der Woche ihre richterliche Tätigkeit ausübten.[72] An den übrigen Arbeitstagen waren sie als Referenten des Landesfinanzamtes tätig und in dieser Funktion weisungsgebunden. Insoweit galten für sie die in Art. 104 der Weimarer Reichsverfassung enthaltenen Garantien der Unabsetzbarkeit und Unversetzbarkeit gerade nicht. Nicht zuletzt zeigt der Führererlass zur Vereinfachung der Verwaltung vom 28.8.1939[73] mit der Abschaffung der erstinstanzlichen Finanzgerichte kurz vor Beginn des Zweiten Weltkrieges, dass die Finanzgerichtsbarkeit dem nationalsozialistischen Gesetzgeber zur Disposition stand.[74] Fortan war die Rechtsbeschwerde zum Reichsfinanzhof nur noch dann möglich, wenn der Oberfinanzpräsident – also die dem Reichsminister der Finanzen unmittelbar unterstehende Verwaltungsinstanz – diese zugelassen hatte.[75]

Vor diesem Hintergrund sollte es kaum überraschen, dass auch die Finanzgerichte, einschließlich des Reichsfinanzhofs, anfällig für eine regimetreue Rechtsprechung waren. Alarmierend in einem demokratischen Rechtsstaat ist der Umstand, dass *Felix* nach der Veröffentlichung seiner Aufsätze von der Steuerfachwelt gemieden wurde. Unter anderem wurde er von der ständigen Mitarbeit an der Deutschen Steuer-Zeitung entbunden.[76] Es scheint in der Natur des Menschen zu liegen, auf unbequeme Wahrheiten mit Abwehrmechanismen zu reagieren. Die Unfähigkeit, Verantwortung zu übernehmen, kommt gerade im Justizalltag bei straf-, aber auch zivilgerichtlichen Verfahren zum Vorschein. Wenn es bereits im Kleinen psychologische Schranken gibt, Fehlverhalten einzugestehen, so erklärt sich, dass sich die Nachkriegsgesellschaft erst recht schwer damit getan hat, Verantwortung für den Unrechtsstaat im Dritten Reich zu übernehmen. *Heer*[77] hat in seinem Buch „*Hitler war's*" bereits eine Abwehrstrategie benannt, nämlich, wenn alle Schuld auf *Hitler* geschoben wird, dass die Millionen, die ihm zugejubelt und sein Regime gestützt haben, entlastet werden. Eine aufgeklärte und besonnene Justiz übernimmt jedoch Verantwortung und setzt sich mit seiner geschichtlichen Entwicklung auseinander, um künftig frühzeitig etwaigen verfassungsfeindlichen Entwicklungen entgegenwirken zu können. Vielleicht war die Zeit vor 25 Jahren für die schmerzliche Wahrheit, dass auch der Reichsfinanzhof sich dem NS-Regime nicht widersetzt hat, einfach noch nicht reif genug, denn kritische Reflexion bedarf sowohl des zeitlichen als auch des persönlichen Abstands.

64 *Felix*, BB 1993, 1297 (1302 f.); vgl. auch *Felix*, BB 1993, 1598 ff.

65 *Mersmann*, StuW 1968, 26 (26).

66 *Leisner-Egensperger* in Fischer/*Pauly*, Höchstrichterliche Rechtsprechung in der frühen Bundesrepublik, 2015, S. 288.

67 *Aly*, Hitlers Volksstaat, S. 17.

68 Vgl. hierzu *Mersmann*, StuW 1969, Sp. 26 (26); *Schmitt*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933–1945, Hagener Juristische Beiträge Bd. 2, S. 21.

69 *Kumpf* in Diestelkamp/Stolleis, Justizalltag im Dritten Reich, 1988, S. 81.

70 Vgl. *Kumpf* in Diestelkamp/Stolleis, Justizalltag im Dritten Reich, 1988, S. 83; vgl. hierzu auch *Tipke*, NJW 1968, 2081 (2081).

71 Der Chefpräsident *Herbert Dorn* wurde bereits Ende 1933 in den Ruhestand versetzt. Im Verlauf des Novemberpogroms wurde er misshandelt. Er konnte jedoch Deutschland rechtzeitig verlassen und in die USA flüchten. Der Reichsfinanzrat *Rolf Grabower* wurde nach Erlass der Nürnberger Gesetze 1935 aus seinem Amt entfernt und überlebte das Konzentrationslager Theresienstadt. *Franz Oppens* wurde ebenfalls 1935 als Reichsfinanzrat des Reichsfinanzhofs in den Ruhestand versetzt und 1944 nach Auschwitz deportiert, wo sich seinen Spuren verlieren. Auch *Robert Wendriner* wurde wegen seiner Abstammung in den Ruhestand versetzt, konnte jedoch emigrieren (vgl. hierzu ausführlich *Kumpf*, DStZ 1994, 65 (67)).

72 *Kumpf* in Diestelkamp/Stolleis, Justizalltag im Dritten Reich, 1988, S. 81.

73 RGBl. I 1939, S. 1535; vgl. auch den Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 2.9.1939: RStBl. 1939, S. 962.

74 *Kumpf* in Friedenberger/Gössel/Schönknecht, Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, S. 143, 149 f.

75 *Pausch*, Vom Reichskammergericht zum BFH, S. 22 in 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Bonn/München 1968.

76 Vgl. *Friedenberger*, Fiskalische Ausplünderung, Die Berliner Steuer- und Finanzverwaltung und die jüdische Bevölkerung 1933–1945, Berlin 2008, S. 30 Fn. 71.

77 *Heer*, „Hitler war's", S. 5.

VI. Fazit

Aus der Verwertung „jüdischen" Vermögens flossen dem Deutschen Reich nach neuesten Forschungen mindestens 2,385 Mrd. Reichsmark zu.[78] Dabei machte die Judenvermögensabgabe mit 47,2 % den größten Anteil mit 1,127 Mrd. Reichsmark aus. Die Reichsfluchtsteuer hatte mit 39,5 % ein Aufkommen von 941,7 Mio. Reichsmark. Demgegenüber belief sich die „Arisierungsabgabe" bei einem Anteil von 8,6 % auf 206,1 Mio. Reichsmark.

Diese Ausplünderung der „jüdischen" Bevölkerung, arbeitsteilig von Finanzverwaltung und Gestapo erledigt, führte zum Finanztod der „Juden", der ihrer Ermordung vorausging.[79] Es kann nicht geleugnet werden, dass auch der Reichsfinanzhof im Dritten Reich NS-ideologisch geprägte Entscheidungen getroffen hat. Der Umstand, dass sich in den weit überwiegenden Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in den Bereichen der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- und Umsatzsteuer kaum nationalsozialistisches Gedankengut finden lässt, ist wenig aussagekräftig.[80] Vielmehr ist dies dem Umstand geschuldet, dass das Steuerrecht grundsätzlich nicht ideologisch besetzt ist, da sich jeder Staat durch Steuern finanzieren muss. Nachdem die „jüdische" Bevölkerung im Dritten Reich noch nicht einmal ein Prozent betragen hatte, war der Reichsfinanzhof auch nur mit wenigen Fällen befasst, die „jüdische" Steuerpflichtige betroffen haben. In diesen politisch motivierten Fällen haben die jeweils zuständigen Richter am Reichsfinanzhof ihre Entscheidungen jedoch mit nationalsozialistischem Gedankengut begründet und sich – wie vom Staatssekretär *Reinhard* 1935 gefordert – zum *„Gehilfen des Reichsministeriums für Finanzen"* gemacht.[81] Falls „jüdische" Steuerpflichtige involviert waren, kam nach dem Erlass der Nürnberger Gesetze im Jahre 1935 in der veröffentlichten Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofs kein Urteil mehr vor, dass nicht zum Nachteil des Betroffenen ausgefallen ist.[82]

Dabei steht die juristische Qualifikation der jeweiligen Reichsfinanzrichter nicht in Frage. Gerade dieser Umstand bereitet Unbehagen, da die Geschichte gelehrt hat, dass jede Staatsform sich „handwerklich" begabter Juristen im Sinne der jeweils herrschenden Ideologie bedient hat und diese später auch weitgehend unbeschadet Regimewechsel überdauern konnten. Ein Jurist, der sein „Handwerk" versteht, kann nahezu jede Entscheidung begründen – oder kann sie zumindest „wasserdicht" machen.[83] Es wird deutlich, dass *Darwin* mit seiner Evolutionstheorie *„survival of the fittest"* nicht die charakterstärksten gemeint hat, sondern diejenigen Individuen, die sich am besten an ein System anpassen können. Bei der Übersetzung des Wortes *„fittest"* durch „Stärksten" – statt „Bestangepassten" – handelt es sich vielmehr um einen Übersetzungsfehler. Anpassung war im Dritten Reich opportun, denn für die Widerstandskämpfer, die wir heute verehren, wie beispielsweise *Sophie* und *Hans Scholl*, *Prof. Kurt Huber*, *Claus Schenk Graf von Stauffenberg*, *Helmuth James Graf von Moltke*, *Dietrich Bonhoeffer* und *Georg Elser* wartete unter dem NS-Regime die Hinrichtung.

Vor diesem historischen Hintergrund ist die verfassungsrechtlich in Art. 97 GG abgesicherte Unabhängigkeit der Richter eine unverzichtbare Voraussetzung für einen Rechtsstaat, die es zu wahren gilt. Der von *Kumpf*[84] vertretenen Auffassung, dass die „Juden-Rechtsprechung" des Reichsfinanzhofs einer weiteren Aufarbeitung sowie einer weiteren Auseinandersetzung bedarf, ist zuzustimmen. Als Teil der Justiz ist es m.E. gerade unter der Richterschaft unerlässlich, die Vergangenheit des NS-Unrechtstaats gezielt im Bewusstsein zu halten, da die Gerichte das „Rückgrat" eines Rechtsstaates bilden. Denn wer sich nicht an die Vergangenheit erinnern kann, ist verdammt, sie zu wiederholen *(Zitat: George Santayana)*.

78 *Banken*, Hitlers Steuerstaat, S. 578.

79 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 166.

80 Vgl. *Leisner-Egensperger* in Fischer/Pauly, Höchstrichterliche Rechtsprechung in der frühen Bundesrepublik, 2015, S. 292.

81 Vgl. hierzu *Franzen* in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, 1994. S. 1063.

82 So *Franzen* in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, 1994. S. 1070

83 *Lamprecht*, DRiZ 1988, 161 (162).

84 *Kumpf*, DStZ 1994, 65 (68); *Kumpf*, StuW 1994, 15 (25); wohl a.A. *List*, DStZ 1993, 610 (612).

Prof. Dr. Regine Buchheim, Berlin*

Die antisemitische Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs – eine Analyse der Prozessakten aus der NS-Zeit

Inhaltübersicht

I. Einleitung
II. Forschungsstand
1. Beurteilung der Rolle des Reichsfinanzhofs im „Dritten Reich"
2. Die Prozessakten des Reichsfinanzhofs im Bundesarchiv Berlin
3. Urteile des RFH mit Bezug zu jüdischen Steuerpflichtigen
III. Zeitgenössischer institutioneller Kontext des Reichsfinanzhofs
1. Der Reichsfinanzhof während der Weimarer Republik
2. Entwicklung im Nationalsozialismus
IV. Analyse der Prozessakten im Bundesarchiv
1. Verteilung der RFH-Entscheidungen zu jüdischen Steuerpflichtigen auf Senate und Steuerarten
2. Einordnung und Bewertung der RFH-Urteile anhand der Prozessakten
V. RFH-Urteile zu jüdischen Steuerpflichtigen im Kontext der zeitgenössischen Steuergesetzgebung
1. 1933–1935
2. 1936–1938
3. 1939–1943
VI. Fazit

Der Beitrag untersucht die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu jüdischen Steuerpflichtigen anhand seiner weitgehend erhaltenen Prozessakten, die im Bundesarchiv Berlin lagern. Mehr als 90 Urteile konnten identifiziert werden, die für den Zeitraum 1933–1943 eine differenziertere Beurteilung der Rolle des Reichsfinanzhofs bei der Entrechtung jüdischer Deutscher ermöglichen. Die Akten geben auch Aufschluss über die Einflussnahme des Reichsfinanzministeriums auf die Senate und darüber, wie frühzeitig und in welchem Umfang Richter in die Verfolgung der jüdischen Deutschen involviert waren.

The article examines the jurisprudence of the Reich Fiscal Court regarding jewish taxable persons based on its mostly well-preserved trial records, which are stored in the National Archive in Berlin. Over 90 rulings were identified and analysed for the period 1933–1943, which allow differentiated judgment on the role of the Reich Fiscal Court in the deprivation of rights of German jews. The records provide an insight into the influence of the Reich Finance Ministry on the Fiscal Court's divisions, as well as into how early and to which extent its judges lent support to persecution.

I. Einleitung

„Vom Sinn der Geschichte: Der Sinn besteht darin, daß man aus den Erfahrungen der Vorfahren lernen und sie für sich verwerten soll. Man soll versuchen, aus den Erfahrungen, die die früheren Generationen gemacht haben, menschlich zu lernen. Es ist das Unglück der einzelnen Menschen, daß sie das im allgemeinen nicht tun." Diese Worte sprach 1946 im Finanzamt Nürnberg *Rolf Grabower*, der Richter am Reichsfinanzhof gewesen war, sein Amt 1935 wegen seiner jüdischen Herkunft verlor und das KZ Theresienstadt überlebt hatte.[1]

Die Rolle des Reichsfinanzhofs bei der Verfolgung jüdischer Deutscher im Nationalsozialismus stellte aber noch zur 75 Jahre-Feier des Reichsfinanzhofs-Bundesfinanzhofs 1993 ein Tabu dar, wie *Christine Feltes* in dieser Ausgabe näher beleuchtet. Das 100-jährige Jubiläum des obersten deutschen Steuergerichts wurde daher zum Anlass genommen, die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu jüdischen Steuerpflichtigen anhand seiner Prozessakten aus der Zeit ab 1933 näher zu untersuchen.

II. Forschungsstand

1. Beurteilung der Rolle des Reichsfinanzhofs im „Dritten Reich"

Der Reichfinanzhof (RFH) war ab 1933 den Umwälzungen in Staat und Justiz unterworfen; fraglich war indes lange, inwiefern er als oberstes Steuergericht des Reichs an diesen Umwälzungsprozessen aktiv mitwirkte. Das Gericht blieb bis 1945 – einschließlich des bis heute vom BFH genutzten Gebäudes in München – bestehen.

Bereits 1948 legte *Gerd Uffelmann* seine sehr differenzierte, wenn auch wenig beachtete Dissertation vor, inwieweit Urteile des Reichsfinanzhofs von 1933–1945 auch in der Nachkriegszeit anwendbar bleiben könnten.[2] Dabei hatte er 184 Urteile untersucht und schätzte, dass die Zahl der vom NS-Staat und

* Prof. Dr. *Regine Buchheim*, Prof. für BWL, insb. Internationale Rechnungslegung, Hochschule für Technik und Wirtschaft (HTW) Berlin, forscht u.a. zu Steuern und Wirtschaftsprüfung im Nationalsozialismus.

1 Rede im Finanzamt Nürnberg am 8.8.1946, vgl. Bundesfinanzministerium (Hrsg.), Materialsammlung Grabower, 2010.

2 *Uffelmann*, Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unter nationalsozialistischem Einfluss in den Jahren 1933–1943, Jur. Diss. Köln 1948, betreut von *Ottmar Bühler*; *Uffelmann*, Wie weit ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs von 1933–1945 noch anwendbar?, Köln 1949.

dessen Ideologie beeinflussten Urteile etwa ein Zehntel der vom RFH veröffentlichten Judikate ausmachten.[3]

Bei der 50-Jahre-Feier des Reichsfinanzhofs/BFH 1968 sagte dagegen der damalige Bundesfinanzminister *Franz Josef Strauß*: „Wenn es infolge der auf den Nationalsozialismus zugeschnittenen Gesetzgebung zwar nicht immer gelang, Konzessionen an den Zeitgeist zu vermeiden, so ist doch anzuerkennen, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, von wenigen Ausnahmen abgesehen, verstanden hat, sich von ausgesprochen politisch gefärbten Entscheidungen freizuhalten."[4] Zum selben Anlass schrieb *Klaus Tipke*: „Die Rechtsprechung des RFH [ist] in den wichtigen sachlichen Bereichen integer geblieben, so daß der BFH grundsätzlich an dessen Rechtsprechung anknüpfen konnte."[5]

Diesem „Persilschein" *Tipkes* widersprach *Günter Felix* zur 75-Jahre-Feier öffentlich[6] und löste damit die von *Feltes* in diesem Heft beschriebene Gegenwehr aus. *Tipke* betonte in seiner Replik: „Es gibt kein Einkommen, keinen Gewinn, kein Vermögen, keinen Umsatz im nationalsozialistischen oder sonst im ideologischen Sinne. [...] Folglich konnte der BFH in diesen Bereichen weithin an die Rechtsprechung des RFH anknüpfen."[7] Weitere Diskussion ergaben sich über die Bewertung der relativ geringen Anzahl von Urteilen, die explizit mit der nationalsozialistischen Weltanschauung begründet wurden[8] und der Frage, ob die Juden-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs „ungeheuerlich" nur „an heutigen Maßstäben gemessen"[9] sei.[10]

Parallel erlangten Historiker ab Ende der 1990er Jahre, nach Öffnung der Akten regionaler Finanzämter und des Reichsfinanzministeriums, völlig neue Erkenntnisse zur zentralen Rolle der Finanzverwaltung bei der fiskalischen Ausplünderung und wirtschaftlichen Vernichtung der deutschen Juden.[11] Seit 2009 beschäftigt sich auch eine Historikerkommission im Auftrag des Bundesfinanzministeriums mit seiner Geschichte in der NS-Zeit,[12] der BFH wurde in dieses Forschungsprojekt nicht einbezogen.

Der BFH schreibt aktuell über die Zeit 1933–1945: „Es gelang dennoch, den objektiven Charakter der vom RFH erlassenen Urteile weitgehend zu wahren. Deshalb enthalten die weitaus meisten Urteile aus jener Zeit rein steuerrechtliche Rechtssätze, denen auch heute noch Aussagekraft zukommt. *Manche, insbesondere gegen jüdische Mitbürger und kirchliche Organisationen ergangene Entscheidungen – vornehmlich des 1937 geschaffenen VIa-Senats* [Herv. durch Verf.] – waren indessen durch die nationalsozialistische Ideologie geprägt und mit der Aufgabe eines rechtsstaatlichen Gerichtshofs unvereinbar."[13]

Schon zur 75-Jahre-Feier wurde mehrfach angeregt, die Geschichte des Reichsfinanzhofs unter Berücksichtigung des nationalsozialistischen Umfelds näher zu untersuchen.[14] Dazu soll im Folgenden für die RFH-Rechtsprechung zu jüdischen Steuerpflichtigen ein Beitrag geleistet und folgende Forschungsziele verfolgt werden:[15]

- Systematische Suche nach RFH-Entscheidungen zu jüdischen Bürgern und Institutionen, um die Anzahl der bisher bekannten einschlägigen Urteile der NS-Zeit zu erhöhen,
- Erarbeitung der jeweils geltenden steuerrechtlichen Normen und des institutionellen Kontexts des Reichsfinanzhofs,
- Prüfung der Prozessakten: Argumente der Erstinstanz und der Beschwerdeführer, Informationen über Verfolgungsmaßnahmen des NS-Staates, Einflussnahme durch das bzw. Zusammenarbeit mit dem Reichsfinanzministerium.

Anhand dieser drei Ziele soll im Ergebnis beurteilt werden, ob der Reichsfinanzhof bei der fiskalischen Diskriminierung und Verfolgung der jüdischen Deutschen eine eigenständige Rolle hatte.

2. Die Prozessakten des Reichsfinanzhofs im Bundesarchiv Berlin

Der Aktenbestand des Reichsfinanzhofs (1918–1945) gelangte bereits 1971 in das west-deutsche Bundesarchiv in Koblenz und wurde dort nach den Aktenzeichen des Gerichts geordnet,[16] heute befindet er sich im Bundesarchiv Berlin. Eine Nutzung dieser Akten für wissenschaftliche, ja selbst für amtliche Zwecke war allerdings bis zur Mitte der 1990er Jahre nur mit Zustimmung des Präsidenten des BFH möglich.[17] *Johann Heinrich Kumpf*, der noch 1993 deren Unzugänglichkeit kritisiert hatte, sichtete als Erster 2002 für einen Sammelband einige

3 Zu weiteren frühen kritischen Stimmen s. *Kumpf*, Der Reichsfinanzhof 1933 bis 1945, StuW 1994, S. 16 f.

4 Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (Hrsg.), Bulletin Nr. 140/1968, S. 1229; zitiert nach *Kumpf* (Fn. 3), S. 17.

5 *Tipke*, NJW 1968, 2082 f.

6 *Felix*, Der Reichsfinanzhof im „Dritten Reich", die jüdischen Deutschen und die unbegrenzte Auslegung, BB 1993, 1303.

7 *Tipke*, Über die Juden-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, BB 1993, 1813.

8 *Franzen*, Die nationalsozialistische Weltanschauung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in FS Klein 1994, S. 1065, stellte einen Anteil von 1,4 % der veröffentlichten Entscheidungen fest, die sich auf § 1 StAnpG beriefen.

9 Beide Zitate vom ehemaligen BFH-Präsidenten *List*, 75 Jahre Reichsfinanzhof/Bundesfinanzhof, DStZ 1993, 612.

10 Kritisch auch zu anderen Ausführungen von *List Kumpf*, Der Reichsfinanzhof im „Dritten Reich" – Eine Erwiderung auf den Aufsatz von *Heinrich List*, DStZ 1994, 65.

11 *Dreßen*, Betrifft Aktion 3, 1998; *Schauer*, Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik, 2003; *Meinl/Zwilling*, Legalisierter Raub, 2004; *Friedenberger*, Fiskalische Ausplünderung, 2008; *Kuller*, Bürokratie und Verbrechen, 2013, S. 14–15 und dazu der Überblick bei *Buchheim/Basta*, Steuerrecht und Finanzverwaltung als Instrumente der Judenverfolgung und -enteignung im Nationalsozialismus, DStR 2016, 705.

12 Für das Thema Antisemitische Finanzpolitik weiterhin zentral *Kuller* (Fn. 11); aktuell erschienen aus diesem Projekt *Banken*, Hitlers Steuerstaat – Die Steuerpolitik im Dritten Reich, 2018 und *Kilian*, Krieg auf Kosten anderer – Das Reichsministerium der Finanzen und die wirtschaftliche Mobilisierung Europas für Hitlers Krieg, 2018.

13 Im Internet unter www.bundesfinanzhof.de/content/geschichte-und-gebäude (Stand: 29.9.2018).

14 *Kumpf* (Fn. 10), S. 68 auch mit Hinweis auf die Rede des Bayerischen Ministerpräsidenten *Edmund Stoiber*; aktuell geht auch *Kempny* (Fn. 19), S. 44 von einem „historischen Zusatzertrag" der systematischen Auswertung der Verfahrensakten aus.

15 Einen Zwischenstand dieses Forschungsprojektes präsentiert die Verf. im Mai 2018 auf Einladung des Richtervereins des BFH in München und dankt insb. dem Präsidenten *Prof. Mellinghoff* und *Prof. Loose* für die Einladung.

16 Findbuch Reichsfinanzhof für den Bestand R37 des Bundesarchivs Berlin (BAB), Vorbemerkung von *Dr. Rest* vom Dezember 1975.

17 *Kumpf* (Fn. 3), S. 25.

Prozessakten.[18] *Simon Kempny* setzt sich in der Festschrift zur 100-Jahr-Feier anhand von drei Prozessakten mit der Frage des Unrechtsurteils auseinander und stellt diese drei sehr ausführlich dar.[19]

Die Akten sind derzeit noch nicht vollständig archivarisch erfasst, so dass keine systematische Recherche möglich ist und zum Auffinden einer Prozessakte das Aktenzeichen des RFH-Urteils bereits bekannt sein muss.[20] Die Prozessakten des Reichsfinanzhofs sind für die Zeit des Nationalsozialismus überwiegend erhalten, wie folgende Tabelle zeigt:

Senat	Anzahl lt. Aktenzeichen	Lücken lt. Findbuch	Akten überliefert
I	3.960	250	3.710
II	4.211	1.255	2.956
III	3.792	45	3.063
IV	3.070	57	3.013
V (ohne Zölle)	5.038	269	4.769
VI	8.757	213	8.544
VIa	517	39	478
Gesamt	29.345	2.128	27.217

Tab. 1: Erhaltene Prozessakten des Reichsfinanzhofs 1933–1945 nach Senaten (Schätzung auf Basis des Findbuchs 1975 des Bestands R 37 – Reichsfinanzhof im Bundesarchiv Berlin)

Trotz der Kriegseinwirkungen bis 1945 sind lediglich beim II. Senat mehr als ein Viertel der Prozessakten verloren gegangen, bei allen anderen Senaten liegt der Verlust deutlich unter 7 %. Anders als bisher angenommen,[21] sind sogar die Akten des Senats VIa weitgehend überliefert.

Ein Prozentsatz, wie viele Urteile vom RFH veröffentlicht wurden, ist nicht belegt, zumal bisher selbst Schätzungen zur Anzahl der Prozesse am RFH im Nationalsozialismus fehlten. *Franzen* ermittelte in den vom RFH selbst herausgegebenen RFH-Entscheidungen für den Zeitraum 1934 bis 1943 insgesamt 1.998 veröffentlichte Urteile.[22] Weitere Urteile wurden aber im vom Ministerium der Finanzen herausgegebenen Reichssteuerblatt (RStBl.) sowie in der Fachzeitschrift Steuern und Wirtschaft (StuW) veröffentlicht.

3. Urteile des RFH mit Bezug zu jüdischen Steuerpflichtigen

Die Gesamtzahl der RFH-Entscheidungen in steuerlichen Angelegenheiten von jüdischen Deutschen und Institutionen – unter Einbeziehung der nicht-veröffentlichten – ist unbekannt,[23] und wird sich angesichts der rund 27.000 Akten kaum durch Vollerhebung ermitteln lassen. Die Anzahl der veröffentlichten Urteile schwankte bisher zwischen 54[24] und „mehr als 60“[25], ohne dass deren Aktenzeichen immer bekannt waren oder die Prozessakten erforscht wurden.

Daher wurden sowohl die Fachliteratur nach 1945[26] als auch zeitgenössische Quellen bis 1944[27] ausgewertet, um möglichst umfassend die veröffentlichten RFH-Urteile zu jüdischen Steuerpflichtigen zu erfassen. Auf diesem Weg wurden insgesamt 123 Aktenzeichen ermittelt und die Prozessakten im Bundesarchiv gesichtet.[28] Insbesondere bei Urteilen in der Zeitspanne 1933–1935 war auch nach Einsicht in die Akte nicht immer klar, ob es sich bspw. im Fall einer Rechtsbeschwerde gegen die Reichsfluchtsteuer um einen Kläger jüdischer Herkunft handelte. Diese Urteile wurden ebenso aus der Grundgesamtheit ausgeschlossen wie z.B. für das Verständnis wesentliche Gutachten des Großen Senats, die nicht direkt jüdische Steuerpflichtige betrafen.[29] Insgesamt ergaben sich dadurch 93 RFH-Urteile, bei denen in elf Fällen die Kläger zwar keine Juden waren, es aber vor dem RFH bspw. um die Besteuerung der sog. Arisierung von jüdischen Unternehmen oder der Abfindung gekündigter jüdischer Mitarbeiter ging.

Bevor die Untersuchung der Urteile dargestellt und Bewertungsmaßstäbe diskutiert werden können, ist zunächst der zeitgenössische Kontext der Urteile herzustellen.

III. Zeitgenössischer institutioneller Kontext des Reichsfinanzhofs

1. Der Reichsfinanzhof während der Weimarer Republik

Der Reichsfinanzhof (RFH) wurde bereits in den letzten Monaten der Monarchie gegründet[30] und nahm am 1.10.1918 seine Tätigkeit auf: Seine Aufgaben lagen in der einheitlichen Anwendung der ersten, zur Finanzierung des Kriegs eingeführten, direkten reichsweiten Steuern wie Kriegsabgabe und Umsatzsteuer sowie dem Schutz der Steuerpflichtigen gegen Willkür und vermeidbare Härten durch die Veranlagungs- und Erhebungsbehörden.[31] Der RFH verfügte ab 1924 über sechs Senate und insgesamt 39 Richter.[32]

18 *Kumpf*, Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten von Juden, in Friedenberger/Gössel/Schönknecht, Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, 2002, S. 148.

19 *Kempny*, Unrechtsurteile der NS-Zeit, FS 100 Jahre BFH/RFH, S. 43.

20 Auskunft der Referatsleiterin im BAB *Karola Wagner* für den Bestand R 37 – RFH v. 3.9.2018. Die Bestände der Senate VI und VIa haben noch keine Signaturen.

21 *Kumpf* (Fn. 10), S. 66.

22 *Franzen* (Fn. 8), S. 1064.

23 *Kumpf* (Fn. 18), S. 184, Fn. 50.

24 *Felix*, Kurzkommentierte Auswahl-Dokumentation der Juden-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, BB 1993, 1597. In der letzten Fn. dieses Beitrags gibt *Felix* an, ein Leser habe ihm weitere 18 Juden-Entscheidungen, davon eine des V. Senats, zugesandt, nennt aber leider nicht deren Aktenzeichen, so dass diese nicht nachvollziehbar sind.

25 *Kumpf* (Fn. 23), S. 150.

26 Ausgangspunkte waren die 54 RFH-Urteile zu jüdischen Deutschen mit Aktenzeichen bei *Felix* (Fn. 24) mit Kurz-Kommentar und die 184 Urteile der NS-Zeit bei *Uffelmann* (Fn. 2), ergänzt um die Informationen bei *Kumpf* (Fn. 18 und 23); *Franzen* (Fn. 22); *List*, 75 Jahre Reichsfinanzhof/Bundesfinanzhof, DStZ 1993, 610 ff.; *Voß*, Steuern im Dritten Reich, 1995, und *Schauer*, Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik, 2003.

27 *Eckstein*, Alphabetische Schlagwortsammlung zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, 1940, sowie *Eckstein*, Alphabetische Schlagwortsammlung zum Steuerrecht – Jahrgänge 1940 bis 1941, 1942; Steuer und Wirtschaft von 1932–1944; RStBl. 1933–1944; Mrozek-Kartei zur Reichsfluchtsteuer und dem steuerlichen Sonderrecht für Juden ab 1938.

28 Lediglich zwei bestellte Prozessakten waren nicht überliefert: III A 376/35 v. 20.2.1936 und VIa 22/40 v. 16.3.1940.

29 Diese Urteile und Gutachten werden mit Datum und Aktenzeichen in den Fn. angegeben.

30 Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofes vom 26.7.1918, RGBl. 1918, S. 959.

31 *Kumpf*: Kaiserreich, Weimarer Republik und „Drittes Reich“ – Der Reichsfinanzhof 1918 – 1938 aus der Sicht seines ersten Präsidenten in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof-BFH, 1993, S. 24–25.

32 *Kumpf* (Fn. 18), S. 143.

Die Ende 1919 verabschiedete Reichsabgabenordnung (RAO) sah erstinstanzliche Finanzgerichte vor, allerdings waren diese keine von der Finanzverwaltung getrennten, unabhängigen Gerichte: Sie waren organisatorisch den 25 Landesfinanzämtern (diese Mittelbehörden hießen ab 1937 Oberfinanzpräsidien) zugeordnet, die zwei hauptamtlichen Richter rekrutierten sich aus deren höherer Beamtenschaft und wurden um drei ehrenamtliche Richter zur Bildung einer Kammer ergänzt.[33] Aber auch die Reichssteuerverwaltung selbst wurde mit der Weimarer Verfassung und der RAO neu geschaffen und musste – teilweise gegen erhebliche Widerstände einzelner Gemeinden wie in Preußen oder Sachsen – überhaupt erst organisatorisch aufgebaut werden.[34]

Der Reichsfinanzhof war von Beginn an von der Reichsfinanzverwaltung getrennt, seine Richter waren nach § 36 RAO auf Lebenszeit Mitglied und als einzige der Finanzrechtsprechung mit allen Garantien der richterlichen Unabhängigkeit versehen.[35] Allerdings wurden seine Senatspräsidenten und Richter gem. § 54 RAO auf Vorschlag des Reichsministers der Finanzen (RdF) vom Reichspräsidenten ernannt, ohne dass der RFH-Präsident ein formelles Mitwirkungs- oder Anhörungsrecht hatte.[36] Traditionell stammten daher die meisten Reichsrichter aus der Finanzverwaltung.[37] Zudem erschien der Haushalt des RFH als Teil des Reichsfinanzministeriums (RFM) und der Minister konnte die Zahl der Senate sowie die Form der Veröffentlichung der Entscheidungen bestimmen. Der von der Gründung des RFH bis 1930 amtierende Präsident *Gustav Jahn* hielt diese Vorgaben mit der Stellung eines unabhängigen Gerichtshofs für unvereinbar und nutzte in seiner langen Amtszeit jede Gelegenheit, den Status des RFH zu verbessern und seine Unabhängigkeit zu stärken.[38]

Enno Becker, Senatspräsident am RFH, Architekt und einflussreicher Kommentator der RAO, betonte 1933 im Rückblick auf die Weimarer Zeit das Ausmaß der Rechtsgestaltung und den Ausbau der Gesetze durch den RFH: „ [...] man kam sich oft zu Anfang und kommt sich auch jetzt noch oft wie in einer Wildnis vor: ohne Weg und Steg, nur Irrwege, Dickicht, Sümpfe. So mußten wir uns in der Rechtsprechung oft selber Wege bahnen“[39]. Methodisch entwickelt der RFH in dieser Zeit sowohl die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise, die den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts in den Mittelpunkt stellte und sich dabei von zivilrechtlichen Beurteilungen löste, als auch die sog. typisierende Betrachtungsweise, die bspw. Branchendurchschnitten größere Bedeutung als einem Einzelfall beimaß.[40] Selbstbewusst sah sich das Gericht als Gestalter „in Zeiten werdenden, sich plötzlich gestaltenden Rechts, wo die Gesetze, wie jetzt die Steuergesetze, nicht vollkommen sein können“[41].

Trotz seiner insgesamt pro-fiskalischen Rechtsprechung wuchs im Reichsfinanzministerium der Wunsch, den Reichsfinanzhof enger an das Ministerium zu binden und so wurde als Nachfolger für den aus Altersgründen ausscheidenden Präsidenten *Jahn* 1930 überraschend aus dem eigenen Haus der junge, überaus erfolgreiche Ministerialdirektor *Herbert Dorn* ernannt.[42]

2. Entwicklung im Nationalsozialismus

a) Personelle Veränderungen nach der „Machtergreifung“

Zu einer einschneidenden Veränderung kam es sofort nach dem Machtwechsel im Reichsfinanzministerium auf persönliche Intervention *Hitlers*: Der bereits 1932 ernannte Reichsfinanzminister *Lutz Graf Schwerin von Krosigk* blieb im Amt, aber die Stelle des Staatssekretärs – zuständig für den Steuer- und Personalbereich des Reichsfinanzministeriums – wurde mit dem Nationalsozialisten und „alten Kämpfer“ *Fritz Reinhardt* besetzt, der den Antisemitismus als Chefideologe des Ministeriums sofort massiv förderte und zudem bestens mit der NSDAP vernetzt war.[43] *Reinhardt* besaß weitgehende Vollmachten und zeichnete als besonderer „Beauftragter des Stellvertreters des Führers“ für die Wahrung der Grundsätze des Nationalsozialismus im gesamten Steuerrecht verantwortlich.[44]

Bereits am 7.4.1933 wurde das „Gesetz zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums“[45] (BBG) erlassen, mit dem Juden und politisch Andersdenkende entlassen oder in den vorzeitigen Ruhestand versetzt werden konnten. In der Reichsfinanzverwaltung betraf dies bis 1934 im Ergebnis zwar insgesamt nur 56 jüdische Beamte, der „Säuberungsprozess“ verbreitete aber unter den Beamten Angst und Schrecken.[46] Eine Ausnahme galt zudem für Frontkämpfer des Ersten Weltkriegs, wodurch ca. die Hälfte der jüdischen Beamten zunächst im Dienst bleiben konnten, bis sie dann infolge der Nürnberger Rassegesetze Ende 1935 mangels Reichsbürgerschaft ihren Dienst endgültig quittieren mussten.[47] So wurde Ministerialrat *Rolf Grabower*, der als Architekt der modernen Betriebsprüfung gilt, zunächst als Richter an den Reichsfinanzhof versetzt, bevor er auch dort Ende 1935 entlassen wurde.[48] Zwei weitere

33 *Kuller* (Fn. 11), S. 39; *Kumpf* (Fn. 18), S. 144.
34 Zu Einzelheiten s. *Metzger/Weingarten*: Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland, 1989, S. 158 ff.
35 *Metzger/Weingarten* (Fn. 34), S. 172–173.
36 *Kumpf* (Fn. 18), S. 144.
37 *Rüping*, Justiz und Finanzverwaltung im Führerstaat, Jahrbuch der juristischen Zeitgeschichte (Institut für juristische Zeitgeschichte Hagen), Band III (2002), S. 43.
38 Siehe auch zu Einzelheiten *Kumpf* (Fn. 18), S. 144 f.
39 *Becker*, Rechtsgestaltung durch Gesetz und durch Rechtsprechung bei werdendem Recht, StuW 1933, Teil I, Sp. 1217.
40 *Kumpf* (Fn. 18), S. 145.
41 *Becker* (Fn. 39), Sp. 1224.
42 *Kumpf*, Kaiserreich, Weimarer Republik und „Drittes Reich“ in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – BFH, 1993, S. 35; *Reimer*, Der ungeliebte Präsident – *Herbert Dorn* an der Spitze des Reichsfinanzhofs (1931–1934) in FS Spindler 2011, S. 513 f.
43 *Kuller* (Fn. 11), S. 46–47. Zur Person *Reinhardt* s. *Pausch*, Fritz Reinhardt als Mahnung, Der Steuerberater 1987, S. 349–360.
44 *Schauer*, Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik, 2003, S. 67.
45 RGBl. 1933 I, S. 175.
46 *Kuller* (Fn. 11), S. 49 und 51.
47 *Kuller* (Fn. 11), S. 49.
48 Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Materialband über *Rolf Grabower*, 2010, S. 5. Grabower wurde 1942 nach Theresienstadt deportiert, überlebte dies und baute nach 1945 die Finanzverwaltung u. A. als Oberfinanzpräsident in Nürnberg wieder auf.

RFH-Richter jüdischer Herkunft wurden im Jahr 1935 aus dem Amt gedrängt.[49]

Auf Basis des BBG wurde zudem das ehemalige Mitglied der (katholischen) Zentrumspartei *Heinrich Zapf*, der am RFH Senatspräsident und zuvor Staatssekretär im RFM gewesen war, 1934 in den Ruhestand versetzt.[50] Andererseits wurden im Laufe des Jahres 1933 drei Präsidenten von Landesfinanzämtern wegen ihrer vorherigen Mitgliedschaft in der Zentrumspartei vom RdF *Schwerin von Krosigk* nach seinen späteren Angaben „aus der Schusslinie" genommen, indem sie als Richter an der RFH versetzt wurden, und blieben dort bis 1945 in ihren Ämtern: *Heinrich Schmittmann* wurde Präsident des IV. Senats, *Johannes Müller* und *Alexander Prugger* Reichsfinanzräte.[51]

Der Präsident des Reichsfinanzhofs *Dorn* fiel ebenfalls schnell der rassistischen NS-Personalpolitik zum Opfer: Er wurde wegen seiner jüdischen Herkunft schon Ende 1933 seines Amtes enthoben und im Frühjahr 1934 mit 47 Jahren in den Ruhestand versetzt; auch seine Honorarprofessur für internationales Steuerrecht an der Handelshochschule Berlin wurde ihm entzogen.[52]

Ebenfalls schon im April 1933 verloren Rechtsanwälte jüdischer Herkunft ihre Zulassung, wobei auch hier für viele zunächst das sog. Frontkämpferprivileg galt.[53] Ab 1939 wurden dann auch diese, noch Verbliebenen, aus der Kammer ausgeschlossen und durften nur unter der diskriminierenden Bezeichnung „Konsulent" ausschließlich jüdische Klienten vertreten.[54] Im Mai wurde dann der Beruf des Steuerberaters erstmalig gesetzlich verankert,[55] wobei Personen, die „nichtarischer Abstammung" waren, ohne Ausnahme davon ausgeschlossen wurden.[56] Die rassistischen Gesetze für Steuerberater und Rechtsanwälte reduzierten im Zeitverlauf massiv die Möglichkeiten jüdischer Steuerpflichtiger, ihre Interessen adäquat steuerrechtlich vor den FG und schließlich dem RFH vertreten zu lassen.

Als Nachfolger *Dorns* wurde zunächst der bereits hochbetagte Senatspräsident *Richard Kloß* zum Präsidenten des Reichsfinanzhofs ernannt, dieser starb schon nach wenigen Monaten Amtszeit Ende 1934.

b) Mirre 1935 Präsident und der RFH „als Gehilfe des Reichsfinanzministeriums"

Die Amtseinführung von *Ludwig Mirre* im April 1935 durch den Staatssekretär im RFM, *Fritz Reinhardt*, markierte in mehrfacher Hinsicht einen Einschnitt, der bis in die Nachkriegszeit und auf die Neugründung des BFH wirkte.[57] *Mirre* war zu diesem Zeitpunkt zwar noch nicht Mitglied der NSDAP (Eintritt 1937), gehörte aber dem Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (BNDJ) an und hatte bei dessen Jahrestreffen bereits 1933 *Reinhardt* kennen- und schätzen gelernt.[58] Zunächst seit 1921 Richter am RFH, wurde er im Mai 1934 Präsident des Landesfinanzamts München, dessen Finanzamt München-Ost gerade die Zahlung der Steuern für die erheblichen und seit 1933 sprunghaft angestiegenen Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit bei *Adolf Hitler* anmahnte.[59] Zusammen mit *Reinhardt* – und gegen das seinerzeit geltende Recht – stellte *Mirre* den „Führer" von allen Steuerpflichten durch Verwaltungsakt frei, wenige Monate später wurde er dann Präsident des RFH.[60]

Die feierliche Amtseinführung nutzte *Reinhardt*, den versammelten Senatspräsidenten und Richtern seine Auffassung von der Rolle des Reichsfinanzhofs – insbesondere nach Erlass des Steueranpassungsgesetzes vom Oktober 1934, an dem der RFH mitwirkte, nahezubringen: „dass im nationalsozialistischen Staat der Reichsfinanzhof der Gehilfe des Reichsministers der Finanzen bei der Auslegung der Steuergesetze und bei der Entwicklung des Steuerrechts nach den Grundsätzen der nationalsozialistischen Weltanschauung zu sein hat. [...] Für die treffende Auslegung des Gesetzes sind im nationalsozialistischen Staat in erster Linie der zuständige Fachminister und der Stellvertreter des Führers befugt. [...] Dessen Beauftragter zur Wahrung der Grundsätze des Nationalsozialismus in der Steuergesetzgebung bin ich selbst."[61]

Die Jahre 1934 bis 1938 waren in den Erinnerungen des ersten RFH-Präsidenten *Jahn* eine Zeit des personellen Umbruchs: Mehr als drei Viertel der Richter schieden aus und wurden nach seinem Eindruck so ersetzt, „daß frühere Richter, die in Unabhängigkeit alt geworden sind, überhaupt nicht mehr an den Reichsfinanzhof berufen werden, wie dies unter meiner Führung Sitte war, sondern nur bewährte Steuerbeamte, denen das Gehorchen während ihrer ganzen Dienstzeit im Blute lag."[62] Abschließend bemerkte er Ende 1938 in seinen Erinnerungen: „Solange für den Reichsfinanzhof nur die Ansichten und Wünsche vom Reichsfinanzministerium maßgebend sind, könnte auf ihn gut verzichtet werden."[63]

c) Abschaffung der Finanzgerichte 1939

Mit dem „Führererlass zur Vereinfachung der Verwaltung"[64] wurden wenige Tage vor Kriegsbeginn die FG und damit der Unterbau des RFH abgeschafft. Die FG wurden durch sog. Abteilungen für die Bearbeitung von Anfechtungssachen bei den Oberfinanzpräsidien ersetzt, gegen ihre Entscheidungen konnte Rechtsbeschwerde beim RFH nur noch dann eingelegt werden,

49 *Franz Oppens* wurde später in Ausschwitz ermordet, *Robert Wendriner* konnte nach England emigrieren und kehrte später nach Deutschland zurück; vgl. *Kumpf* (Fn. 18), S. 146 m.w.N.

50 *Kumpf* (Fn. 18), S. 145.

51 *Kumpf* (Fn. 18), S. 146.

52 *Kuller* (Fn. 11), S. 54; *Reimer* (Fn. 42), S. 526; *Dorn* emigrierte nach Misshandlung durch die Gestapo Ende 1938 in die USA.

53 Gesetz über die Zulassung von Rechtsanwälten v. 7.4.1933, RGBl. 1933 I, S. 188.

54 Verordnung v. 27.9.1938, RGBl. 1938 I, S. 1404.

55 *Pausch/Kumpf*, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 1984, S. 237.

56 Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 6.5.1933, RGBl. 1933 I, S. 257.

57 *Rüping* (Fn. 37), S. 41 m.w.N.

58 *Kumpf* (Fn. 18), S. 146–147.

59 *Rüping* (Fn. 37), S. 53.

60 Vgl. auch zu den Aussagen in den Entnazifizierungsverfahren der beiden *Kumpf* (Fn. 18), S. 147 und *Rüping* (Fn. 37), S. 53–54 m.w.N.

61 Nachdruck der Rede bei *Kumpf* (Fn. 18), S. 157–161 als Dok. 56 sowie weitere Auszüge aus dem Original im Bundesarchiv bei *Rüping* (Fn. 37), S. 41 ff.

62 Zitiert nach *Kumpf* (Fn. 31), S. 38.

63 Zitiert nach *Kumpf* (Fn. 31), S. 42.

64 v. 28.8.1939, RGBl. 1939 I, S. 1535 und dazu der Runderlass des RdF v. 2.9.1939, RstBl. 1939, S. 962.

falls der Oberfinanzpräsident (OFP) sie wegen grundsätzlicher Bedeutung oder besonderer Umstände des Einzelfalls ausdrücklich zugelassen hatte.[65] Die Aufgabe des RFH, dem Bürger Rechtsschutz zu gewähren, war damit endgültig entfallen.[66]

Die Anzahl der Rechtsbeschwerden beim RFH ging daraufhin massiv zurück, wie die nachfolgende Tabelle zeigt: Bereits 1941 hatte sich die Anzahl – mit Ausnahme des von *Reinhardt* geschaffenen VI a. Senats – halbiert, bevor sie zwei Jahre später noch einmal rund ein Drittel niedriger war.

Senat	1934	1938	1941	1943
I	291	484	213	217
II	457	518	225	111
III	519	407	191	91
IV	213	376	241	172
V (ohne Zölle)	522	554	203	104
VI	1.031	855	459	428
VIa	0	72	96	29
Gesamt	3.033	3.266	1.628	1.152

Tab. 2: Eingänge von Rechtsbeschwerden bei den einzelnen Senaten 1934, 1938, 1941 und 1943 gemäß den angelegten Prozessakten des Reichsfinanzhofs (Schätzung auf Basis des Findbuchs 1975 des Bestands R 37 – Reichsfinanzhof im Bundesarchiv Berlin)

An den Restriktionen des Reichsfinanzhofs durch die OFP änderten auch Beschwerden bei einem geheimen Besuch des Reichsfinanzministers *Schwerin von Krosigk* in München am 6.10.1941 nichts, bei dem die Senatspräsidenten die Bedeutung des RFH betonten, „das Recht fortzubilden [...] und nationalsozialistischem Gedankengut zum Durchbruch zu verhelfen“[67].

Auch in der Studie sind lediglich 18 von 92 RFH-Entscheidungen[68] Rechtsbeschwerden, die von OFP vorgelegt wurden und alle die Jahre 1940 und später betreffen. Zusammenfassend können die wesentlichen institutionellen Ereignisse des RFH chronologisch wie folgt dargestellt werden:

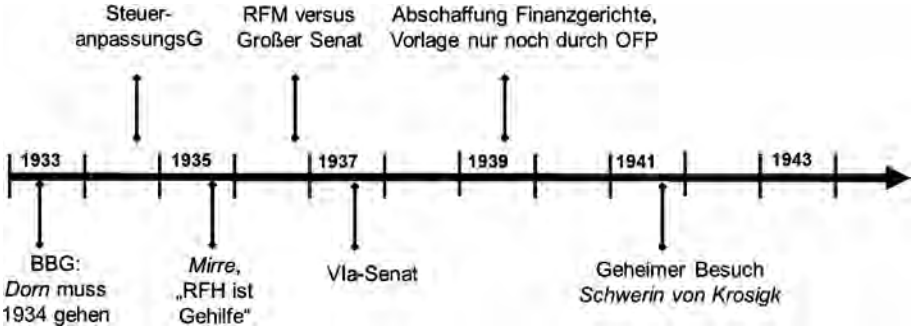


Abb. 1: Wesentliche Ereignisse für die Institution Reichsfinanzhof ab 1933

Das erste Urteil zu jüdischen Steuerpflichtigen nach der „Machtergreifung“ stammt vom April 1933, das letzte bekannte Urteil ist aus dem Februar 1943; beim RFH wurde aber bis in die letzten Kriegstage gearbeitet: so sind laut Findbuch des Bundesarchivs 31 Prozessakten aus dem Jahr 1945 überliefert.[69]

IV. Analyse der Prozessakten im Bundesarchiv

1. Verteilung der RFH-Entscheidungen zu jüdischen Steuerpflichtigen auf Senate und Steuerarten

Die Anzahl der Senate und ihre Zuständigkeiten änderten sich ebenso wie die Anzahl der Richter zwischen 1924 und 1945 wenig, lediglich die Unterabteilung a des VI. Senats wurde erst 1937 durch *Reinhardt* geschaffen. So galt im Wesentlichen die folgende Geschäftsverteilung am Reichsfinanzhof:

Senat	Aufgaben	Senatspräsident 1937
I	Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer der Körperschaften	*Bodenstein*
II	Kapitalverkehrsteuer, Grunderwerbsteuer, Wechselsteuer	*Schaefer*
III	Reichsbewertung, Reichsvermögensteuer, Reichsfluchtsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grundsteuer	*Grünewald*
IV	Einkommensteuer, Lohnsteuer und Steuerabzug vom Kapitalertrag (soweit nicht der VI. Senat zuständig ist)	*Dr. Schmittmann*
V	Umsatzsteuer, Zölle und Verbrauchsabgaben	*Dr. Hübschmann*
VI	Einkommensteuer bei Gewerbetrieb und Land- und Forstwirtschaft, Gewerbesteuer (soweit nicht Körperschaften betroffen), Reichsabgabenordnung	*Mirre*
VIa	Alle Streitsachen, bei denen es sich um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke handelt	

Tab. 3: Geschäftsverteilung beim Reichsfinanzhof 1937 und 1938 (StuW 1937, Teil I, Sp. 545–548 und 1938, Teil I, Sp. 99–100)

Der Große Senat war gem. § 66 Abs. 1 RAO zur Klärung unterschiedlicher Rechtsauffassungen zwischen einzelnen Senaten sowie für die Begutachtung bspw. von Fragen der RAO zuständig.

Betrachtet man nun, welche Steuerarten den Rechtsbeschwerden jüdischer Bürger zugrunde lagen, so überrascht es wenig, dass mehr als die Hälfte der 93 Urteile die Reichsfluchtsteuer betrafen. Die Verfahren enden erst im Oktober 1942, da sie überwiegend vom Ausland aus geführt wurden und damit für die Beschwerdeführer trotz den bereits seit Oktober 1941 laufenden Deportationen zumindest keine Lebensgefahr bestand. Alle Steuerarten zeigt Abb. 2:

65 *Kumpf* (Fn. 18), S. 149.

66 *Voß* (Fn. 26), S. 187.

67 BAB R37/67, Bl. 60 und 62, zitiert nach *Rüping*, Vor 60 Jahren: Der Reichsfinanzminister besucht den Reichsfinanzhof in NJW 2001, 3028 ff.

68 In der Grundgesamtheit fehlt hier die Entscheidung des GrS, da diese auf einem Ersuchen des RdF basierte und entsprechend keine Vorinstanz hatte.

69 Findbuch 1975 für den Bestand R 37-Reichsfinanzhof im Bundesarchiv Berlin.

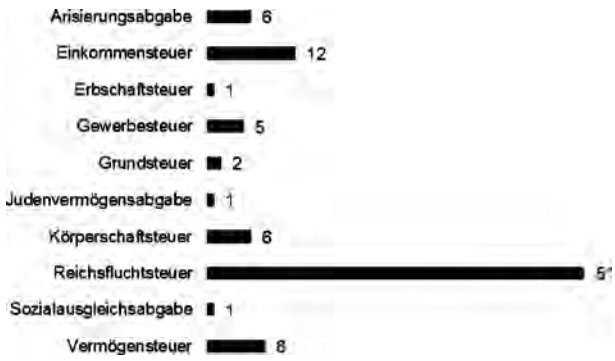


Abb. 2: Verteilung der 93 Urteile auf Steuerarten

Entsprechend der o.g. Zuständigkeiten der einzelnen Senate betrafen zwei Drittel der Rechtsbeschwerden den III. Senat (62), gefolgt vom VI. Senat einschließlich seiner Unterabteilung a (16), wobei der für die Verkehrssteuern zuständige V. Senat keine einzige Entscheidung mit Bezug zu jüdischen Steuerpflichtigen hatte. Eine Aufschlüsselung gibt die folgende Abbildung:

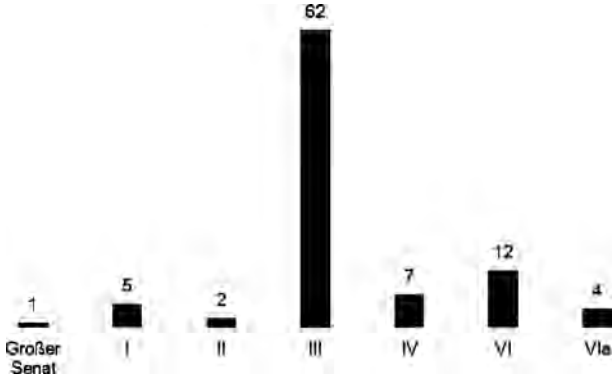


Abb. 3: Verteilung der 93 Urteile auf Senate

Im Zentrum der Untersuchung stehen damit die Entscheidungen des III. und des VI. Senats, einschließlich des VIa-Senats, über die gesamte Zeit des „Dritten Reichs". Der I. Senat (1936–1942) und der IV. Senat (1938–1943) traten mit 5 bzw. 7 Urteilen erst später auf. Der Große Senat erstellte 1936 ein einziges, direkt einschlägiges Gutachten, der II. Senat ist nur mit zwei Urteilen 1941 vertreten.

2. Einordnung und Bewertung der RFH-Urteile anhand der Prozessakten

a) Das Verhältnis des Reichsfinanzhofs zum Reichsfinanzministerium

Die in der nachfolgenden Darstellung und Analyse zur besseren Lesbarkeit verwendete Urteils-Nummer, das Datum und Aktenzeichen sowie die Kategorisierung sind am Ende des Beitrags in Tabelle 4 angegeben. Zusätzlich wird für jedes Urteil der entscheidende Senat, die Steuerart, die Vorinstanz sowie – sofern vorhanden – eine Einflussnahme des Reichsfinanzministeriums erfasst. Bisher war ein Einfluss des Ministeriums in veröffentlichten RFH-Urteilen nur dann erkennbar, wenn der jeweilige Senat dies im Urteil angab, z.B. aus der Stellungnahme des Reichsministers der Finanzen (RdF) zitierte.

Die Prozessakten geben darüber hinaus Auskunft, in welcher Form der RdF Einfluss nahm: Ging es nur um eine Beschleunigung des Verfahrens? Trat er gem. Reichsabgabenordnung dem Verfahren förmlich bei oder beantragte ein Gutachten? Und wie ging der jeweilige Senat mit der Stellungnahme um? Oder beantragte der Senat gar selbst eine Stellungnahme des Ministeriums? Auch diese Kriterien lassen sich weitgehend ohne Werturteil quantitativ erfassen. Sie erlauben erstmals einen Einblick, ob und ggf. wie lange der Reichsfinanzhof in der NS-Zeit noch eine Rolle als eigenständige Gewalt im Sinne eines Kontrolleurs der Finanzverwaltung spielte.

Gemäß § 287 Ziff. 2 RAO konnte der RdF den Beitritt zu einem Verfahren erklären oder vom RFH um einen Beitritt ersucht werden. In diesem Fall gab der RdF eine Stellungnahme zum Sachverhalt ab. Überraschenderweise war das Reichsfinanzministerium lediglich in 15 von 93 Verfahren beteiligt, und dies auch nur in zwei Fällen auf Initiative des RdF: Am 7.8.1936 ersuchte *Reinhardt* persönlich den Großen Senat gem. § 63 RAO um ein Gutachten (26), im Verfahren mit Urteil vom 18.3.1937 (38) schrieb das Ministerium mehrfach wegen Beschleunigung bzw. Vertagung einer Entscheidung, ohne inhaltlich auf diese Einfluss zu nehmen. In 13 Verfahren ging die Initiative dagegen vom jeweiligen Senat aus und führte im Regelfall zur wörtlichen Übernahme der Stellungnahme (3, 25, 50, 51, 53, 78, 79) oder der RdF lehnt sogar einen Beitritt zum Verfahren bspw. „im Hinblick auf die klare Rechtslage" (54) oder ohne Begründung ab (77, 83, 84, 89). Ende 1941 sendet der IV. Senat sogar dem RdF zwei alternative Urteilsentwürfe und bittet um Entscheidung, welche der Alternativen er „urteilen" soll.[70]

Eine aktive materielle Einflussnahme des Reichsfinanzministeriums auf den RFH ist damit lediglich in einem einzigen Fall feststellbar: Der Anforderung des Gutachtens 1936 vom Großen Senat (26). Dies spricht einerseits nicht für die von *Reinhardt* 1935 propagierte „Gehilfen-Funktion" des RFH, bietet aber andererseits auch keine Exkulpation für die RFH-Richter, aufgrund massiven Drucks seitens des Ministeriums nicht anders entschieden haben zu können. Einschränkend ist jedoch darauf hinzuweisen, dass dies nur für die 93 RFH-Urteile zu jüdischen Steuerpflichten untersucht wurde, nicht für die gesamte RFH-Rechtsprechung im „Dritten Reich".

b) Bewertungskategorien des RFH-Urteile

Eine qualitative Bewertung der Rechtsprechung des RFH wirft die Frage auf, welche Maßstäbe dabei anzulegen sind: Eine Beurteilung aus Sicht der heute herrschenden Rechtsideen wäre ahistorisch, allerdings lassen sich zwischenzeitlich gemachte Erfahrungen und Erkenntnisse niemals völlig ausblenden.[71] Jede Zeit muss zunächst anhand ihren eigenen Prämissen beurteilt werden, dies gilt sowohl für die Zeit der Weimarer Verfassung als auch des Nationalsozialismus.[72] Bereits in der Weimarer Republik galten die wesentlichen allgemeinen Grundprinzipien wie Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungs-

70 Die Prozessakte für das Urteil v. 20.11.1941 IV 47/41 wird sowohl in der Ausstellung des BFH zum 100-Jahre-Jubiläum präsentiert als auch von *Kempny* (Fn. 19), S. 48 ff.

71 *Voß* (Fn. 26), S. 4.

72 Vgl. zu Methodenproblemen bei der Darstellung rechtsgeschichtlicher Vorgänge *Stolleis/Simon*, Vorurteile und Werturteile der rechtshistorischen Forschung zum Nationalsozialismus in NS-Recht in historischer Perspektive, 1981, S. 13 ff., 26.

fähigkeit, die formal auch während der NS-Zeit nicht abgeschafft wurden.[73] Diese Grundsätze wurden allerdings ab 1933 massiv von Ansätzen zur Anwendung des „Gemeinnutz geht vor Eigennutz" und vor allem des Rassegedankens überlagert.[74]

In diesem zeitgenössischen Kontext, der für den institutionellen Rahmen bereits dargestellt wurde, fiel der Rechtsprechung die Aufgabe zu, das Gesetz auszulegen und damit dessen Inhalt auf den Einzelfall anzuwenden.[75] Hier stellt *Kempny* bei seiner Reflektion über „Unrechtsrechtsurteile der NS-Zeit" die berechtigte Frage, inwieweit es dem Reichsfinanzhof in der Zeit des Nationalsozialismus anzulasten sei, wenn schon das anzuwendende Gesetz „Unrecht" beinhalte bzw. anordne.[76]

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist nie isoliert, sondern stets vor dem Hintergrund der jeweils geltenden Gesetze und Verordnungen der NS-Zeit zu betrachten, welche sich enorm schnell veränderten. In diesem Rahmen hatte aber auch damals die Rechtsprechung stets einen Spielraum, den sie nutzen konnte, eventuell in der Steuergesetzgebung oder bei deren Anwendung durch die Steuerverwaltung angelegte Unrechtselemente zurückzudrängen oder sie sogar noch zu verschärfen.[77] Zudem kann eine Untersuchung, welchen Niederschlag nationalsozialistisches Gedankengut in den Leitsätzen und der Urteilsbegründung fand, Aufschluss über den Umfang geben, in dem der Reichsfinanzhof mit dem NS-Staat und seinen Zielen konform bzw. nicht konform ging.[78]

Es wird versucht, die Rechtsprechung zu jüdischen Steuerpflichtigen zumindest einer groben qualitativen Kategorisierung zu unterziehen. Als zentraler Begriff wird dafür „belastet" verwendet, nicht im Sinne der Entnazifizierungsverfahren der Nachkriegszeit, sondern der Begriff wird im Hinblick auf die genannte Zielsetzung der Untersuchung definiert: Als „belastet" wird ein Urteil weder allein deshalb eingestuft, weil der Beschwerdeführer unterliegt, noch wenn das Urteil aus heutiger Sicht als Unrecht empfunden wird, sofern es sich im Rahmen der zu diesem Zeitpunkt geltenden Gesetze und Verordnungen bewegte.

Innerhalb dieses materiell-rechtlichen zeitgenössischen Kontexts wird ein Urteil dann als belastet (B) eingestuft, wenn es eines der folgenden Kriterien erfüllt:

- Die Urteilsbegründung enthält antisemitische bzw. rassistische Passagen oder beruft sich auf die nationalsozialistische Weltanschauung, oder
- die Urteilsbegründung zitiert das Parteiprogramm der NSDAP, Stellungnahmen anderer Regimeangehöriger wie den Reichskommissar für die Gleichschaltung der Justiz *Hans Frank* oder *Hitlers* „Mein Kampf" oder
- das Urteil legt einen vorhandenen Spielraum zu Lasten des Rechtsschutzsuchenden wider besseres Wissen der Richter um die Umstände aus.

Das letzte Kriterium wird insbesondere in den ersten Jahren des „Dritten Reichs" eine wesentliche Rolle spielen und kann oft nur anhand der Prozessakten geprüft werden. Es soll aber gerade die Frage spiegeln, ob und inwieweit der RFH seine vorhandenen Spielräume nutzte, die zunehmende Radikalisierung des Reichsfinanzministeriums und seiner nachgelagerten Finanzverwaltung gegenüber jüdischen Steuerpflichtigen zu begrenzen.[79]

Liegt keines dieser drei Kriterien nach Durchsicht der Prozessakten vor, wird das Urteil als „nicht belastet" (N) eingestuft. Ist die Einordnung zwischen beiden Kategorien (B oder N) nicht eindeutig möglich, z.B. weil die zu diesem Fall geltende Rechtslage nicht sicher eingeschätzt werden kann, wird die Kategorie „offen" (O) gewählt.

Da die oben angesprochene Diskussion zur 75-Jahre-Feier auch einige Urteile anführte, die jeweils zu Lasten der Kläger gegen den Wortlaut der ohnehin schon mehr als problematischen Gesetze verstießen oder in denen sich der RFH ohne Änderung der rechtlichen Vorgaben selbst widersprach, wird darüber hinaus als vierte Kategorie „besonders belastet" vorgesehen. Diese Kategorie soll – während „belastete" Urteile eher ein passives „Mitläufertum" bedeuten – ggf. jene RFH-Entscheidungen aufzeigen, die einen aktiven Beitrag des höchsten Steuergerichts für die fiskalische Judenverfolgung und -enteignung im Nationalsozialismus leisteten. Als „besonders belastet" (BB) werden daher Urteile eingestuft, die

- wörtlich die Stellungnahme des Reichsministers der Finanzen wiedergeben, nachdem dessen Stellungnahme vom Gericht selbst angefragt worden war, oder
- gegen den Wortlaut der geltenden Gesetze oder Verordnungen entschieden oder
- die eigene Rechtsprechung zu Lasten des jüdischen Steuerpflichtigen ändern.

Rein statistisch ergibt die Studie über die RFH-Rechtsprechung zu jüdischen Steuerpflichtigen ein klares Ergebnis, das in Tab. 4 am Ende des Beitrags vollständig angegeben ist: Die Hälfte der Urteile wird im definierten Sinn als „belastet" eingestuft, weitere 34 % sogar als „besonders belastet". Lediglich 11 % werden als „nicht belastet" eingeordnet, wie die folgende Abb. 4 zeigt:

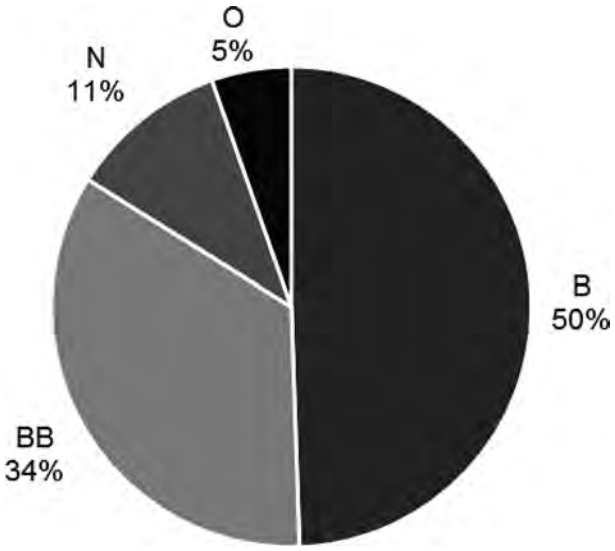


Abb. 4: Prozentuale Verteilung der 93 Urteile nach Kategorien (N = nicht belastet; O = offen; B = belastet; BB = besonders belastet)

73 *Voß* (Fn. 26), S. 4.
74 *Voß* (Fn. 26), S. 33 ff.
75 *Voß* (Fn. 26), S. 3.
76 *Kempny* (Fn. 19), S. 42–43 m.w.N.
77 *Voß* (Fn. 26), S. 3.
78 *Stolleis*/*Simon* (Fn. 72), S. 43.
79 Zur Radikalisierung im Zeitablauf s. den Überblick bei *Buchheim*/*Basta* (Fn. 11) m.w.N.

Im Folgenden wird die Entwicklung der Rechtsprechung anhand ausgewählter Urteile der einzelnen Senate für die drei oben genannten institutionellen Phasen des RFH dargestellt. Die dabei vorgestellten Urteile werden jeweils mit ihrer Nummer in der am Ende des Beitrags stehenden Tab. 4 sowie ihrer Kategorisierung (Nr. Kat.) angegeben, um die Werturteils-behaftete Zuordnung transparent und nachprüfbar zu machen.[80]

V. RFH-Urteile zu jüdischen Steuerpflichtigen im Kontext der zeitgenössischen Steuergesetzgebung

1. 1933–1935

Die 1919 zeitgleich mit Gründung des Reichsfinanzhofs verabschiedete Reichsabgabenordnung hatte sich nach Ansicht vieler zeitgenössischer Experten während der Weimarer Republik bewährt, eine erste wesentliche Überarbeitung erfolgte aber mit der Notverordnung vom 1.12.1930: Sie enthielt eine so große Zahl von Ermächtigungen für den Reichsminister der Finanzen (RdF), geltende Steuergesetze durch Verordnung (VO) zu ersetzen, dass zahlreiche Bedenken gegen diese Entrechtung der Steuerpflichtigen laut wurden.[81] Auch die Bedeutung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sei in Gefahr, wenn das Reichsfinanzministerium jederzeit ihm nicht genehme RFH-Entscheidungen quasi aufheben könne, indem es diese Frage durch Regierungsverordnung anders regele.[82] Tatsächlich erweisen sich diese Befürchtungen im Rückblick als prophetisch, als sie die negativen Entwicklungen der Jahre ab 1933 vorwegnahmen.[83]

a) Einkommensteuer (VI. Senat) vor dem StAnpG

Der für Einkommensteuer aus Gewerbebetrieb zuständige VI. Senat hatte in der ersten Phase der NS-Zeit lediglich zwei Fälle im Jahr 1933 zu entscheiden: Am 4.04.[84] (1 N) wurde einem jüdischen Seminarlehrer die Zahlung des freiwilligen „jüdischen Zehnten" für wohltätige Zwecke weder als Sonderausgabe noch als Werbungskosten anerkannt, was sachgerecht war, da selbst Spenden an die NSDAP noch nicht abzugsfähig waren und es sich auch nicht um den Beitrag an die Kultusgemeinde handelte.[85] Dagegen ist die Entscheidung vom 10.05.[86] (2 B) unter Berichterstattung und Vorsitz von *Mirre* als belastet einzustufen: Die Gesellschafter einer OHG wollten Zahlungen an den „Centralverein der deutschen Staatsbürger jüdischen Glaubens" als Betriebsausgaben geltend machen, da sich der Centralverein für die Gleichberechtigung der jüdischen Deutschen und insbesondere gegen Boykotte einsetze. Der VI. Senat lehnte zwar bei natürlichen Personen generell Parteispenden und Ähnliches als zum Teil der privaten Lebensführung zugehörig ab, benutzt aber gleich zweimal im Urteil ohne sachgerechten Grund das Rasseargument: Im Vordergrund stehe die persönliche Stellung des Teilhabers „der [...] insbesondere aus der Auffassung seines Glaubens, seiner Rasse und seiner Weltanschauung heraus [...] und nicht in erster Linie aus seiner bankgeschäftlichen Tätigkeit, an der [...] Stellung des Judentums interessiert ist." Außerdem sei auch bei anderen Angehörigen der Firma fraglich, ob „die Frage des Glaubensbekenntnisses hinter der Frage der Rasse und der Weltanschauung zurücktritt".

b) Reichsfluchtsteuer (III. Senat) vor dem StAnpG

Die Reichsfluchtsteuer (RFlSt) wurde schon 1931 per Notverordnung (VO) in der Weimarer Republik eingeführt, um einer durch die Weltwirtschaftskrise ausgelösten Kapitalflucht vorzubeugen.[87] Die Verordnung sah vor, dass Reichsbürger, die ihren inländischen Wohnsitz aufgaben und damit ihre unbeschränkte Steuerpflicht beendeten, eine „Abschlusssteuer" i.H.v. 25 % ihres gesamten Vermögens zu entrichten hatten, soweit sie ein Vermögen von mehr als 200.000 RM oder ein steuerliches Einkommen von mindestens 20.000 RM besaßen. Personen, die wegzogen, ohne die Steuer innerhalb von zwei Monaten zu entrichten, wurden per Steuersteckbrief gesucht und mussten bei einer Verhaftung mit einer Haft- sowie Geldstrafe rechnen.

§ 2 Nr. 3 RFlStVO sah allerdings eine Freistellung vor, wenn die Auswanderung im deutschen Interesse lag oder aus volkswirtschaftlich Gründen gerechtfertigt war. So bejahte dies der RFH bspw. am 7.12.1932 im Fall eines 54-jährigen Juden, der wenig Vermögen hatte, 1931 arbeitslos wurde und in Wien eine Geschäftsführerstelle bekam: „Betrachtet man diese Tatsachen im Zusammenhang mit der Wirtschaftslage Deutschlands im Jahre 1931 und legt man sich dann die Frage vor, was ein volkswirtschaftlich richtig denkender deutscher Staatsbürger an der Stelle des Beschwerdeführers getan hätte, kann die Antwort nicht zweifelhaft sein (...) insoweit bewegen sich private Interessen und Belange der allgemeinen Volkswirtschaft gleichlaufend nebeneinander her. Nicht die hohe steuerliche Belastung hat den Beschwerdeführer zur Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland veranlasst, sondern sein Bestreben, sich dort eine neue wirtschaftliche Existenz zu schaffen."[88]

Ab 1933 wurde die Reichsfluchtsteuer beibehalten, im Rahmen der nationalsozialistischen Rassenpolitik aber ad absurdum geführt: Ihrem eigentlichen Zweck, nämlich der *Prävention* von Emigration und Kapitalflucht, stand nun die von den Nationalsozialisten gewollte Vertreibung der Juden aus dem Deutschen Reich entgegen.[89] So hatte das Wirtschaftsministerium am 28.8.1933 im sog. Palästina-Erlass erklärt, dass die Abwanderung von „Nichtariern" grundsätzlich „im deutschen Interesse" liege.[90] Im Reichsfinanzministerium arbeitete Ministerialrat *Kurt Zülow*, der 1940 noch Senatspräsident am Reichsfinanzhof werden sollte, mit seinem Referat sofort an antijüdischen Verschärfungen der Reichsfluchtsteuer und konnte sich in den

80 Wörtliche Zitate werden, sofern nichts anderes angeben ist, dem veröffentlichten Urteil entnommen.

81 *Giese*, Abgabenordnung im Dritten Reich, 1998, S. 57 m.w.N.

82 *Giese* (Fn. 81), S. 57–58.

83 *Giese* (Fn. 81), S. 58.

84 VI A 296/33, RStBl. 1933, S. 590.

85 Ebenso *Felix* (Fn. 24), S. 1597; *Schauer* (Fn. 44), S. 229; a.A. *Voß* (Fn. 26), S. 221.

86 VI A 607/33, StuW 1933 Nr. 589.

87 Vierte Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 8.12.1931, RGBl. I 1931, S. 731.

88 III A 285/32, StuW II 1933 Nr. 164. Dass es sich hier um einen Juden handelt, ergibt sich lediglich aus dem Namen des Beschwerdeführers und wurde nirgends erwähnt.

89 *Kuller*, Finanzverwaltung und Judenverfolgung, 2008, S. 24.

90 Auch zu den Diskussionen zwischen RFM und anderen Ministerien *Kuller* (Fn. 11), S. 191–192.

folgenden Jahren mehrfach gegen das Wirtschaftsministerium durchsetzen, das weiterhin Erleichterungen bei der RFlSt zur Beschleunigung der Auswanderung von Juden forderte.[91]

Noch im Jahr 1933, am 20.12., fällt der III. Senat das erste antisemitische Urteil (3 BB), in dem die vom RFM gem. § 287 Nr. 2 RAO erbetene Stellungnahme teils wörtlich übernommen wird, dabei die Aussagen „des Reichsjustizkommissars *Dr. Frank* auf dem Reichsparteitag der NSDAP 1933" zitiert werden und dann festgestellt wird: „Maßnahmen der Reichsregierung, durch die Nichtarier gezwungen werden, auszuwandern, bestehen nicht."[92] Der jüdische Rechtsanwalt hat zwar im April 1933 seine Zulassung verloren, hätte aber statt des Studiums in England und der dortigen Vertretung deutscher Firmen im Reich einen anderen Beruf erlernen können, wie dies nach dem Weltkrieg vielen Berufsoffizieren auch zumutbar gewesen sei. Die seit dem 30.1.1933 getroffenen Maßnahmen gegen Nichtarier hätten den Zweck gehabt, den überragenden Einfluss, den die Nichtarier seit Beendigung des Weltkriegs nicht nur auf die Leitung der Behörden, sondern auch in der Wirtschaft hätten, zu beseitigen. Auch würde es dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit widersprechen, Nichtarier gegenüber Ariern bei der RFlSt besser zu stellen.

Das RFM (Ministerialrat *Zülow*) zeigt sich sehr zufrieden mit dem Urteil, schreibt dem Berichterstatter *Thümen* am 11.1.1934 aber: „Aus der Stellungnahme des R.F.M. ist auch der Satz wiedergegeben: ‚Von einem auswandernden Nichtarier kann aber nicht erwartet werden, dass er im Ausland deutsche Art und deutsches Wesen fördert.' Wir prüfen gerade, ob wir vielleicht diesen Satz für die allgemeine Veröffentlichung streichen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich sehr bald das Auswärtige Amt meldet und uns mitteilt, dass dieser Satz zwar richtig ist, aber bei einer allgemeinen Veröffentlichung ungünstig wirkt." Wenig später teilt Senatspräsident *Grünewald*[93] mit, dass der III. Senat beschlossen habe, das Urteil ohne den betreffenden Satz zu veröffentlichen. Es bleibt aber beim veröffentlichten Leitsatz der Entscheidung, der „Nichtarier" als neues Schlagwort[94] einführt.

Bis zum Sommer 1936 (25 BB) wird dies der einzige Fall bleiben, in dem das Reichsfinanzministerium überhaupt durch Stellungnahme Einfluss auf ein Urteil des RFH nimmt, und dies auch nur, nachdem das RFM vom III. Senat um einen Beitritt ersucht wurde. Die antisemitischen Argumente finden sich aber in zahlreichen Entscheidungen des Jahres 1934 wieder.

Bereits am 16.2.1934 (4 BB) klagt erneut ein Anwalt und Notar, der 1933 nach Verlust seiner Zulassung nach Palästina emigrierte und dort deutsche Waren importieren will. Wieder entwirft Berichterstatter *Thümen* das Urteil: „Wie der Senat in einer ähnlichen Sache [...] entschieden hat, scheidet die Rassezugehörigkeit eines Steuerpflichtigen im Rahmen der Reichsfluchtsteuer-Verordnung aus jeder Erörterung aus." Welchen Inhalt der Gesetzgeber „der Verordnung gegeben hätte, wenn die Frage der Abwanderung von Nichtariern schon Ende des Jahres 1931 brennend gewesen wäre, hat das Gericht nicht zu untersuchen. Das Gericht hat das gegebene Recht anzuwenden."[95] Am 8.03.[96] (5 B) wird auch im Fall eines jüdischen Arztes unter Wiederholung aller Argumente vom 20.12.1933 die Auswanderung im deutschen Interesse sowie ein Zwang verneint: „Maßnahmen der Reichsregierung, durch die Nichtarier gezwungen werden auszuwandern, bestehen nicht. Wenn aber ein Nichtarier den Wunsch hat, seinen Wohnsitz ins Ausland zu verlegen, soll er nicht daran gehindert werden."

Die Reichsfluchtsteuer wird damit vom RFH schon früh als zulässige Zwangsabgabe bei der staatlich massiv forcierten Emigration von Juden interpretiert, obwohl ihr Name und ihre Intention das Gegenteil besagen: nämlich die Flucht vor Steuern zu bestrafen.[97] Auch zeigen die Prozessakten, dass der III. Senat spätestens seit dem Frühjahr 1934 wusste, dass viele jüdische Deutsche das Reich verlassen mussten – nachdem sie schwer misshandelt wurden, die Gestapo ihnen Schutzhaft androhte oder sie aus anderen Gründen in ihrer Heimat um ihr Leben fürchten mussten. So kämpfte ein ehemaliger (arischer) Mitarbeiter des jüdischen Großschlachterehepaars S. mit fast dreißig eidesstattlichen Versicherungen und weiteren Nachweisen des Unrechts um die Aufhebung des Steuersteckbriefs, da beide ihren Wohnsitz gar nicht aufgeben und unbedingt in die Heimat zurückkehren wollten. Aufgabe von Wohnsitz *und* gewöhnlichem Aufenthaltsort war aber Tatbestandsvoraussetzung gem. § 1 RFlStVO. S. war von drei Konkurrenten, die außerdem der SA angehörten, überfallen, zusammengeschlagen und, wie sein Sohn, mehrfach mit dem Tode bedroht worden, seine Frau hatte dabei einen Schlaganfall mit Lähmung erlitten, so dass sie im Frühjahr 1933 zunächst nach Holland flohen. Im Juli sicherte der Kampfbund des gewerblichen Mittelstands S. freies Geleit für die Klärung der gegen ihn erhobenen Anschuldigungen zu, dennoch wurde S. bei der Rückkehr nachweislich wieder bedroht und verhaftet. Die mehr als 150 Blätter umfassende Prozessakte des Urteils vom 15.3.1934 (6 B) endet zwar mit formalem Erfolg des Beschwerdeführers (Bf.), aber der III. Senat weist dem Finanzamt schon den Weg, wie ein neuer Steuersteckbrief zu erlassen ist.[98] Es handele sich zwar um eine Flucht aus „Furcht vor Belästigung". Der Umstand, „daß er seine Heimat nicht freiwillig verlassen habe, sondern durch die Verhältnisse dazu genötigt worden sei, steht allerdings der Erhebung der Reichsfluchtsteuer nicht entgegen. Von einem unmittelbaren Zwang in dem Sinne, daß die freie Willensbestimmung des Bf. ausgeschlossen war, kann hier nicht die Rede sein."

Ebenso problematisch ist das Urteil am 27.09. (9 B), dessen Prozessakte *Kempny* ausführlich vorstellt:[99] Der Lebensmittelproduzent B. war vor seiner Ausreise schwer körperlich misshandelt worden und ging dann in Absprache mit seinem Aufsichtsrat nach London, um dort für Importaufträge zu sorgen. Die Gestapo drohte ihm im September 1933 bei Rückkehr Schutzhaft in Dachau an, seine Wohnung wurde versiegelt, sein Vermögen beschlagnahmt. B. bestritt die freiwillige Auf-

91 *Kuller* (Fn. 11), S. 55–56 m.w.N.

92 III A 353/33, StuW 1934, Sp. 256.

93 Oskar *Grünewald* war seit 1933 zugleich Leiter der Ortsgruppe XIV, Reichsfinanzhof, des BNDJ; *Kumpf* (Fn. 18), S. 151.

94 Auch im Schlagwortkatalog der StuW 1934.

95 III A 43/34, RStBl. 1934, S. 371.

96 III A 68/34, StuW 1934 Nr. 406.

97 Ebenso *Meinl/Zwilling*, Legalisierter Raub, 2004, S. 40–41.

98 III A 61/34, StuW 1934 Nr. 405; *Franzen* in FS Klein, 1994, S. 1070, ist daher nicht zuzustimmen, der das Urteil als positives Beispiel nennt, dass Juden vor den Nürnberger Gesetzen 1935 noch vor dem RFH gewinnen konnten.

99 *Kempny* (Fn. 19), S. 37–41.

gabe des Wohnsitzes, da er bei Rückkehr um sein Leben fürchten müsse. Dies überzeugte den Senat unter Vorsitz *Seweloh* nicht: Es ginge hier um 1933, als „die Leidenschaften noch erregt gewesen und einzelne Übergriffe vorgekommen sein mögen, die von leitenden Stellen keineswegs gebilligt worden sind. Seitdem haben sich die Gemüter aber wieder beruhigt." Nach den wiederholten Versicherungen von Regierungsmitgliedern und den Verhältnissen in Deutschland „ist nicht anzunehmen, daß dem Bf. noch irgendwelches Unrecht zugefügt wird". Der Beschwerde eines nicht-jüdischen, aber kommunistischen Schriftstellers gaben dieselben Richter am 11.7.1934[100] aber statt, hoben den Steuersteckbrief selbst auf und tadelten sogar die Vorinstanz: „Das Finanzgericht nimmt das nach Lage der Sache an. Wie die Sache liegt, sagt das Finanzamt nicht."

Zwei Urteile vom 12.4.1934 beschäftigen sich wieder mit der Frage, ob die Auswanderung eines Produzenten deutscher Kinofilme und der eines Arztes im deutschen Interesse lägen. Während es dem Berichterstatter *Thümen* zweifelhaft erscheint, „ob der Beschwerdeführer als Nichtarier gerade bei der Werbung für deutsche Filme im Ausland besondere Erfolge erzielen könne" (7 B), nimmt er im Fall des Arztes nun wörtlich ins zu veröffentlichende Urteil (8 BB) auf, was auf Bitte des RFM noch fünf Monate zuvor gestrichen wurde: „Von einem auswanderndem Nichtarier kann aber nicht erwartet werden, dass er im Ausland ein besonderer Förderer deutscher Art und deutschen Wesens wird." Im Widerspruch dazu heißt es aber im Urteil zur Steuerpflicht gleichzeitig, wie am 20.12.1933 und 8.3.1934: „Für die steuerliche Betrachtung scheidet somit die Rassenzugehörigkeit eines Steuerpflichtigen [...] aus."

Bis Herbst 1934 gab es damit weder einen aktiven Einfluss des RFM noch irgendeine steuerrechtliche Vorgabe für die Diskriminierung von Juden. Dennoch finden sich seit Dezember 1933 in jedem Urteil des III. Senats antisemitische Aussagen. Er befürwortet mehrfach, dass Juden aus Führungspositionen entfernt werden und betont stets die Rasse, die angeblich gleichzeitig keine Rolle spielen soll. Lediglich ein Urteil (6 B) gibt dem Bf. formal Recht, weist aber zugleich dem Finanzamt den Weg, wie ein neuer Steuersteckbrief erlassen werden kann.

c) Das Steueranpassungsgesetz und weitere Steuerreformen 1934

Zunächst wurde am 18.5.1934[101] mit Wirkung zum 20.5.1934 die Reichsfluchtsteuer erstmals während der NS-Zeit verlängert und verschärft: Die Vermögensfreigrenze wurde von 200.000 auf 50.000 RM herabgesetzt, zudem wurden nun für die weiterhin geltende Freigrenze von 20.000 RM beim Einkommen alle Familienmitglieder (Ehegatten und minderjährige Kinder) zusammen veranlagt. In der Begründung findet sich die von *Zülow* entwickelte und vom RFH schon Ende 1933 wörtlich übernommene, speziell auf jüdische Emigranten gerichtete Argumentation, dass deren Auswanderung zwar kultur- und rassepolitisch gewünscht, aber nicht „im deutschen Interesse" i.S.d. Reichsfluchtsteuer sei.[102]

Weitere sechs Monate später erfolgte die nächste Verschärfung mit dem Steueranpassungsgesetz (StAnpG) vom 16.10.1934,[103] indem die bisher freigestellten leitenden Angestellten von deutschen Unternehmen im Ausland in die RFlSt-Pflicht ab 1.1.1935 mit einbezogen wurden. Auch waren für das der RFlSt zu unterwerfende Vermögen belastende Vorgaben hinzugekommen: Maßgeblich sollte das letzte per Steuerbescheid festgestellte Vermögen sein, dem aber bestimmte Vermögensmehrungen im Anschluss hinzuzurechnen waren, während keinerlei Kürzungen bei Verlusten vorgesehen waren.

Von weitreichender Bedeutung für die jüdischen Deutschen waren auch die mit dem StAnpG bewirkten wesentlichen Änderungen in den allgemeinen Vorschriften der Reichsabgabenordnung zur Gemeinnützigkeit sowie der § 1 StAnpG:

§ 1 Abs. 1: „Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen." Die nationalsozialistische Ideologie wurde damit zum ersten Mal für die Rechtsanwendung auf einem ganzen Rechtsgebiet in einer Grundsatznorm verankert.[104]

§ 1 Abs. 2: „Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

§ 1 Abs. 3: „Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."

Der Abs. 3 war nach *Reinhardt* für die Erneuerung des steuerrechtlichen Denkens im NS-Sinn grundlegend und bedeutete bspw. auch die Prüfung, ob die Beweggründe eines Steuerpflichtigen mit nationalsozialistischer Anschauung vereinbar waren.[105]

Das StAnpG gilt als „steuerliches Grundgesetz des Dritten Reiches".[106] *Reinhardt* betonte immer wieder zur Aufgabe und Anwendung des Steuerrechts: „Ausgangspunkt alles Denkens und Handelns, alle Urteilens und Wertens haben regelmäßig die allgemeinen Interessen des Volksganzen zu sein. Es ist alles richtig, was dem Volksganzen nützt, und alles falsch, was dem Volksganzen abträglich ist."[107] Der Schöpfer und Kommentator der RAO *Becker* deutete stolz das StAnpG als Vollendung der seinerzeit von ihm geschaffenen Möglichkeit zur Fortentwicklung und Erneuerung des Rechts.[108]

Die tatsächlichen Auswirkungen des § 1 StAnpG im Hinblick auf die systematische fiskalische Schlechterstellung der Juden sind aber in der Literatur umstritten, da aus Sicht des Regimes stets auch sonstige wirtschaftliche und außenpolitische Interessen des Reiches zu beachten waren.[109] Auch zeigt die untersuchte RFH-Rechtsprechung vor dem StAnpG, dass es für antisemitisch begründete Entscheidungen und Auslegungen weder eines Gesetzes noch Drucks seitens des RFM bedurfte.

100 III A 203/34, StuW 1934 Nr. 572.

101 Gesetz über Änderung der Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer vom 18.5.1934, RGBl. I, 1934, 392.

102 Vgl. auch zur Rolle *Zülows Kuller* (Fn. 11), S. 192.

103 RGBl. I 1934, S. 938.

104 Dies galt nicht nur für Reichssteuern, sondern auch die der Länder und Gemeinden; *Schauer* (Fn. 44), S. 82.

105 *Göttel*, Steuerrecht-Neugestaltung von Recht und Wirtschaft, 14. Heft, 3. Teil, 4. Aufl. 1941, S. 20.

106 *Kuller* (Fn. 11), S. 142.

107 *Reinhardt* in Reinhardt/Gebhardt, Handbuch der Steuerlichen Betriebsprüfung Bd. 1, 1937, S. 45; ebenso *Göttel* (Fn. 105), S. 18.

108 *Becker*, StuW I 1934, Sp. 741 und 745; schon 1933 *Becker* (Fn. 39). Zur Problematik des § 4 RAO für die „freiere" Rechtsprechung auch *Rüping* (Fn. 37), S. 55 ff.

109 *Drecoll*, Der Fiskus als Verfolger, 2009, S. 164.

Mit §§ 17–19 StAnpG wurde mit Wirkung ab 1.1.1935 außerdem der Begriff der Gemeinnützigkeit neu definiert, was erhebliche Auswirkungen auf die Vermögen-, Körperschaft, Grund- und Schenkungsteuer jüdischer Institutionen haben sollte: Gemeinnützig nur noch, was dem „Wohl der deutschen Volksgemeinschaft auf materiellem oder geistlichem Gebiet" nutzt. Als „kirchlich" galt nur noch die christliche Religion. Für „Mildtätigkeit" galt dagegen weiterhin die „Unterstützung bedürftiger Volksgenossen" und damit noch keine Beschränkung auf sog. Deutsche.

d) Reichsfluchtsteuer (III. Senat) nach dem StAnpG

Am 31.1.1935 (11 B) fällt der III. Senat nach dem Muster der Entscheidungen des Vorjahrs erneut ein belastetes Urteil zu Lasten des Beschwerdeführers: Nun ist auch die Auflage der Gestapo zum Verlassen der Stadt nach Schutzhaft und der Steuersteckbrief mit Haftandrohung kein Grund, nicht ins Reich zurückzukehren: „Wie der Senat wiederholt ausgesprochen hat, braucht die Ausreise von Nichtariern in den unruhigen Zeiten des Jahres 1933 noch nicht zu der Annahme der Wohnsitz- oder Aufenthaltsaufgabe zu führen. Trifft ein solcher Steuerpflichtiger aber nach dem Eintritt geregelter Verhältnisse keine Veranstaltung zur Rückkehr, so muß er gegen sich den Schluß gelten lassen, daß er die vielleicht anfänglich vorhanden gewesene Absicht der Rückkehr inzwischen aufgegeben hat."

Danach nehmen die Entscheidungen des III. Senats für das Jahr 1935 bis Anfang 1936 eine kuriose Wendung, obwohl – meist mit *Thümen*, selten *Seweloh* – weder der Berichterstatter noch der Vorsitzende *Grünewald* wechseln: In sieben Verfahren (13–15, 17–20 N) wird den jüdischen Beschwerdeführern stattgegeben, es findet sich im Urteil häufig nicht einmal der Hinweis auf „Nichtarier", geschweige denn antisemitische Aussagen. Im letzten zugunsten eines Bf. ausfallenden Urteils am 23.1.1936 (20 N) legt der III. Senat die Änderung der RFlSt durch § 14 Abs. 3 StAnpG für Leitende Angestellte dahingehend aus, dass ein vor dem 1.1.1935 und damit vor dessen Inkrafttreten bereits ausgewanderter Leitender Angestellter nicht mit dem 1.1.1935 automatisch RFlSt-pflichtig wird, weil es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung für eine Rückwirkung im StAnpG fehle und die gegenteilige Begründung des Gesetzes diese Lücke nicht schließen könne: „Ein Steuerpflichtiger [...] muß sich wohl darauf verlassen können, daß die hier getroffene Anordnung so lange ihre Wirksamkeit beibehält, bis durch eine neue Rechtsnorm klar und ausdrücklich eine neue Regelung, der er sich anpassen kann, ausgesprochen wird." Damit wollte sich *Reinhardt* nicht zufrieden geben und beantragte ein Gutachten des Großen Senats zu diesem Fall.

2. 1936–1938

a) Gutachten des Großen Senats 1936 zur NS-Weltanschauung und zur Rückwirkung im Steuerrecht

Das Jahr 1936 wird durch mehrere Gutachten des Großen Senats (GrS) auf Anforderung des Ministeriums gem. § 63 RAO geprägt, die einen Machtkampf zwischen dem RdF in der Person *Reinhardts* und dem RFH darstellen.

Mit Gutachten D 7/36 (26 BB) musste sich der Große Senat auf Anforderung *Reinhardts* vom 25.6.1936 mit der Frage beschäftigen, ob ein jüdischer Deutscher, der vor dem 1.1.1935 bereits ausgewandert, aber als Leitender Angestellter von RFlSt freigestellt war, durch die Änderung des StAnpG zum 1.1.1935 automatisch und nachträglich steuerpflichtig wurde. Der III. Senat hatte dies mangels einer eindeutigen Regelung im Gesetz trotz anderslautender Gesetzesbegründung mit dem o.g. Urteil vom 23.1.1936 (20 N) aufgrund der Rechtssicherheit abgelehnt. *Reinhardt* sieht dagegen die Fingierung eines inländischen gewöhnlichen Aufenthaltsorts für Leitende Angestellte deutscher Unternehmen im Ausland nur so lange als Gleichstellung mit Inländern, wie diese Personen auch leitende Angestellte seien. Da diese Fiktion, auch zur Verhinderung von Missbrauch, mit dem StAnpG entfallen sei, seien alle diese Personen zum 1.1.1935 RFlSt-pflichtig geworden; einer besonderen gesetzlichen Vorschrift bedürfe es hier nicht.

Der Große Senat gibt umwunden nach: „Da es aber bei der Auslegung der Gesetze nicht allein [...] auf den Wortlaut ankommt, muß in Fällen, wo die Begründung einen bestimmten Gesetzesinhalt unterstellt, besonders sorgfältig geprüft werden, ob die Auffassung der Begründung im Gesetz nicht Ausdruck gefunden hat. Wenn eine entsprechende Auslegung möglich ist, so muß sie als dem Gesetz entsprechend anerkannt werden." Damit wurden alle Reichsbürger, die in den Jahren 1931–1934 das Reich als Leitende Angestellte deutscher Unternehmen verlassen hatten und – aus welchem Grund auch immer – nicht wieder zurück gekehrt waren, mit dem Zeitpunkt der Auswanderung *nachträglich* zum 1.1.1935 RFlSt-pflichtig. Für die Jahre 1933–1934 betraf das überwiegend jüdische Deutsche. Die einflussreichste Instanz des RFH schaltet sich mit diesem Gutachten selbst gleich, obwohl eine andere Entscheidung möglich gewesen wäre.[110]

In der zeitgenössischen Fachwelt fand das Gutachten D 9/36 des Großen Senats vom gleichen Tag[111] aber wesentlich mehr Beachtung: *Reinhardt* forderte gem. § 63 RAO-Antrag vom 17.7.1936 eine erhebliche Erweiterung der Berichtigungsmöglichkeiten seitens der Finanzämter, ungeachtet der formellen Rechtskraft der Steuerfestsetzung. Dafür sei § 1 Abs. 3 StAnpG zu verwenden, quasi als „Vorrang vor formaljuristischen Regelungen, die aus der Zeit des früheren Systems herrühren". Der Große Senat lehnt, wie schon im Gutachten D 4/36, die Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG ab, nimmt aber stattdessen gegenüber seiner bisherigen Interpretation des § 92 Abs. 3 RAO eine extreme Ausweitung des Begriffs der „offenbaren Unrichtigkeit" vor, die selbst Versehen des Veranlagungsbeamten bei der Anwendung von Vorschriften oder der Beurteilung von Tatbeständen einschließen kann. Auch wenn ein zeitgenössischer Kommentator noch 1940 „eine gewisse Spannung" in der Frage des § 1 Abs. 3 StAnpG zwischen RdF und RFH sieht, stellt er doch lobend fest: „Praktisch wurde dadurch das Ziel des Gutachtenersuchens des RdF, nämlich der Erweiterung der Berichtigungsmöglichkeiten ungeachtet der formellen Rechtskraft der Steuerfestsetzung, weitestgehend Rechnung getragen."[112]

110 *Felix* (Fn. 24), S. 1598, hielt sie sogar für geboten.

111 GrS D 9/36 v. 7.8.1936, StuW 1936 Nr. 448.

112 *Kessler*, Zur Auslegung und Anwendung des § 1 StAnpG, StuW 1940, Sp. 469–470.

Ebenfalls von großer Bedeutung – auch für jüdische Kläger in den folgenden Jahren – ist das Gutachten D 8/36 vom 31.10.1936, das zwar nicht veröffentlicht wurde, aber in das Urteil vom 19.11.1936[113] des III. Senats einging. Hier hatte *Reinhardt* schon am 29.6.1936 eine Stellungnahme gefordert: Der e.V. „Nothilfe des Reichsverbands Deutscher Offiziere" mit mehr als einer Mio. Mitglieder sollte auch für die Zeit *vor* 1935 aufgrund der mit § 17 StAnpG neu gefassten Definition als gemeinnützig anerkannt werden. Das FG Berlin hatte dagegen den Verein für 1931–1934 als vermögensteuerpflichtig angesehen und eine Rückwirkung des StAnpG abgelehnt. Das RFM übte zusammen mit dem Verein, der in mehreren Schreiben seine Förderung durch den Führer, den Reichsministern des Innern und der Arbeit, das Reichskriegsministeriums usw. betont, massiv Druck aus: „Es wäre doch gerade widersinnig, anzunehmen, daß alle diese Bekundungen in Wort und Tat der Volksanschauung nicht entsprächen."[114] Auch hier folgt der Große Senat im Wesentlichen *Reinhardt*, gesichtswahrend wurde aber zumindest der Betrieb der Nothilfe-Heime nicht als gemeinnützig, sondern als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft.

Im Ergebnis betont der Große Senat typischerweise zwar in formalen Fragen, z.B. Heranziehung des § 92 Abs. 3 RAO statt § 1 Abs. 3 StAnpG, seine Unabhängigkeit, gibt aber im konkreten Ergebnis den Forderungen des RFM in Person *Reinhardts* stets nach.[115]

b) Körperschaftsteuer für gemeinnützige oder mildtätige Institutionen und nichtarische Steuerbevollmächtigte (I. Senat)

Am 7.4.1936 (22 BB) fällt der I. Senat aufgrund seiner Zuständigkeit für die Körperschaftsteuer das erste Urteil zu einer jüdischen Institution: Er versagt einem Schulfonds, mit dessen Erträgen mittellose jüdische Schüler unterstützt wurden, mit Berufung auf § 1 Abs. 1 StAnpG rückwirkend den Status der Gemeinnützigkeit. Der Senat unter Vorsitz *Bodensteins* führte aus: „Die Förderung der höheren Schulbildung von jüdischen, also fremdrassigen Staatsangehörigen [...], dient jedoch nicht dem Wohl der deutschen Volksgemeinschaft." Darauf, welchem Zeitpunkt der nach § 1 StAnpG zur Beurteilung stehende Tatbestand angehört, käme es nicht an. Die Mildtätigkeit scheitere zwar nicht an der Unterstützung von „Angehörigen einer nichtarischen Rasse", aber am Kriterium von deren „Bedürftigkeit", da es nur um den Besuch einer höheren Schule ginge.

Gut einen Monat später (23 B) stellt der Senat erneut heraus, dass er nicht gegen den Wortlaut des Gesetzes einer Wohltätigkeitsstiftung für blinde Menschen jüdischen Glaubens die Mildtätigkeit absprechen würde. Er findet aber – nach ausführlicher Wiedergabe der antisemitischen Passagen aus dem Urteil des FG – erneut einen anderen Grund, diesmal die Verwendung des Stiftungsvermögens bei Auflösung, dieser Stiftung die Mildtätigkeit abzusprechen.

Am 20.10.1936 unterliegt eine französische Kapitalgesellschaft (30 B), weil ihr langjähriger inländischer Bevollmächtigter Nichtarier und damit sein im Auftrag der Gesellschaft eingelegtes Rechtsmittel steuerlich unwirksam sei: „Nach Artikel I § 1 Satz 2 des Gesetzes über die Zulassung von Steuerberatern (RStBl. 1933, S. 414) dürfen Personen nichtarischer Abstammung grundsätzlich auch nicht von Fall zu Fall als Bevollmächtigte oder Beistände in Steuersachen zugelassen werden." Auch diesen Fall hätte der I. Senat anders interpretieren können.

Schließlich scheitert die Rechtsbeschwerde eines jüdischen Krankenhauses am 20.9.1938 (57 B), das bei der Berechnung seines körperschaftsteuerpflichtigen „Gewinns" Verluste aus anderen Einkunftsarten abziehen wollte. Zwar wird im Urteil nicht erwähnt, dass es sich um ein jüdisches Hospital handelt, aber der I. Senat vermisst – in Kenntnis der Aberkennung der Gemeinnützigkeit – dafür die Gewinnerzielungsabsicht und gibt dem Finanzamt Hinweise, was noch zu Ungunsten des Hospitals zu prüfen sein könnte.[116]

c) Vermögen- und Erbschaftsteuer für wohltätige Institutionen und Rückwirkung (III. Senat)

Der III. Senat wird mehrfach wegen Vermögensteuerfragen jüdischer Institutionen befasst, da er auch für das ReichsbewertungsG zuständig ist. Zunächst unterwirft er am 10.12.1936 (33 BB) eine jüdische Stiftung, die ein Kleinkinder- und Säuglingsheim betreibt, rückwirkend der Vermögensteuer: Entscheidend sei „die rasse- und blutsmäßige Zugehörigkeit zum Deutschen Volke". Erst wenige Tage zuvor, am 1.12.1936, war § 18 Abs. 1 StAnpG geändert und nun auch die Mildtätigkeit explizit auf „deutsche Volksgenossen" beschränkt worden. Berichterstatter *Haag* formuliert aber: „Die Abänderungsbestimmung ist mit ihrer Verkündung in Kraft getreten und kommt auch für Tatbestände in Frage, die in der Vergangenheit liegen. Sie folgt der Rechtsentwicklung und enthält lediglich eine Klarstellung [...] Juden sind keine deutschen Volksgenossen." Die Stiftung wird mit Verweis auf dieses Urteil am 17.3.1938 (53 BB) auch für körperschaftsteuerpflichtig erklärt, wobei der dann zuständige VI a-Senat ergänzt: „Der Rassegedanke ist [...] ein sehr wesentlicher Bestandteil der nationalsozialistischen Weltanschauung."

Drei Urteile des III. Senats vom 18.3.1937 (36–38 BB) betreffen die Lehranstalt für die Wissenschaft des Judentums und hatten aufgrund ihres nochmals erweiterten Rückwirkungsgebots fatale Auswirkungen für alle jüdischen Wohlfahrtseinrichtungen. *Kurt Ball*, bis 1933 Rechtsanwalt und nun Steuer-Referent der Reichsvertretung der deutschen Juden, beschrieb 1944 die Folgen: „Es wurde – im Gegensatz zu jeder juristisch logischen Begründung – ausgeführt: da [...] es dem Geiste des Nationalsozialismus widerspräche, Steuerbefreiungen für jüdische Organisationen zu gewähren, dürften die Finanzämter und Finanzgerichte diese Steuerbefreiungen auch dann nicht gewähren, wenn Fälle vor sie kämen, die vor den Jahren 1933 oder 1934 lagen [...]. Da die Verjährung bei der Schenkungsteuer 10 Jahre betrug, so hatte dieses unerhörte Urteil zur Folge, daß die Steuerverwaltung die Möglichkeit erhielt, auf 10 Jahre zurück die jüdischen Organisationen wegen sämtlicher Schenkungen, die

113 Das Verfahren wurde kurz nach GrS D8/36 am 19.11.1936 III A 101/36 entschieden.

114 Erneutes Schreiben des RdF, gez. *Hedding*, v. 8.10.1936; Bl. 28 der Akte GrS D 8/36 v. 31.10.1936.

115 So auch *Kumpf* (Fn. 18), S. 149, allerdings zu umfassend für alle RFH-Urteile 1935–1939.

116 *Felix* (Fn. 24), S. 1598, sah dieses aber als eines der wenigen unproblematischen Urteile an.

sie erhalten hatten, nachträglich zur Steuer heranzuziehen und damit Beträge als Steuer zu verlangen, die größer sein konnten als das gesamte Vermögen aller jüdischen Organisationen."[117]

Die Prozessakte III A e 22/36 wird aufgrund der involvierten Personen und ihres aufschlussreichen Inhalts ausführlicher betrachtet: Die Lehranstalt hatte im Juli 1929 u.a. eine Immobilie an der Ostsee geerbt, die entsprechend des Testaments als Erholungsheim für Gelehrte jüdischer Konfession, bevorzugt der juristischen Fakultät, dienen sollte. Kuratoriumsvorsitzender der Lehranstalt war zu diesem Zeitpunkt der Berliner Rechtsanwalt *Herman Veit Simon*, der 1861 die bis heute einflussreiche statische Bilanztheorie begründete.[118] Mit Erbschaftsteuer-Bescheid vom 5.4.1930 war die Steuer wegen Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit auf 0 RM festgesetzt worden und der Bescheid längst rechtskräftig, als das Landesfinanzamt im März 1934 eine Berichtigungsveranlagung gem. § 222 Ziff. 3 RAO vornahm. Dagegen wehrte sich sein Sohn, *Heinrich Veit Simon*, als neuer Vorsitzender des Kuratoriums und erfolgreicher Berliner Anwalt und Notar.[119]

Der III. Senat beschied am 18. März nach antisemitischen Ausführungen: „Hierbei macht es keinen Unterschied, ob der Tatbestand vor oder nach dem Umbruch liegt. Für die jetzige Beurteilung ist nicht die frühere Rechtsauffassung maßgebend, die nunmehr als unrichtig erkannt worden ist, sondern die heutige Rechtsauffassung, die von der nationalsozialistischen Weltanschauung beherrscht wird. Gerade diese Erwägung hat den Reichsfinanzhof veranlaßt, den neuen Vorschriften rückwirkende Kraft beizulegen. Allerdings handelte es sich in den bisher entschiedenen Fällen um schwebende Veranlagungen. Das gleiche muß aber für rechtskräftig erledigte Veranlagungen gelten, soweit eine Berichtigung zulässig ist. Das erfordert schon der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung."[120]

Das Reichsfinanzministerium hielt es schon zu diesem Zeitpunkt nicht mehr für notwendig, inhaltlich auf den RFH Einfluss zu nehmen, bat aber kurz vorher um Beschleunigung des Verfahrens.[121] Einen Monat nach dem Urteil beantragt *Veit Simon* per Eilboten mutig die mündliche Verhandlung in München, wurde also über den Bescheid vom 18. März ebenso wenig wie der RdF informiert, denn am 19. Mai schreibt dann *Reinhardt* an den III. Senat: „Aus besonderen Gründen würde ich es begrüßen, wenn die Entscheidung [....] so beschleunigt würde, dass ich spätestens bis Anfang Juni im Besitz einer Abschrift des Urteils bin" (Bl. 39), um wiederum genau einen Monat später das Gegenteil zu wünschen, „da eine anderweite Bereinigung in Aussicht genommen ist" (Bl. 44).

Wie diese „Bereinigung" erfolgte, zeigt *Veit Simon* am 20.7.1937 dem III. Senat an: Der Grundbesitz sei an die „Goebbels-Stiftung für Bühnenschaffende" veräußert worden, wobei ein Großteil der Gegenleistung „in der Uebernahme der Erbschaftssteuer nebst Zinsen und Kosten" beruhe. „Zwischen [...] Herrn Reichsminister für Volksaufklärung und Propaganda und dem Herrn Reichsminister der Finanzen ist eine Vereinbarung wegen der übernommenen Erbschaftssteuer zustande gekommen, deren näherer Inhalt dem Kuratorium der Lehranstalt nicht bekannt ist" (Bl. 45).[122]

Erst am 1.4.1938 schreibt dann das RFM: „Der Steuerfall ist im Billigkeitsweg erledigt worden", woraufhin das Urteil am 25.4.1938 bindend wird, „da der Antrag auf Anberaumung der mündlichen Verhandlung wieder zurückgenommen wurde" (Bl. 52). Drei Tage später beschließt der III. Senat, unter Vorsitz *Seweloh*, von jeglicher Veröffentlichung des Urteils abzusehen, „da die Sache überholt sei" (Bl. 53). Die Akte schließt mit einem Schreiben von Ministerialrat *Kühne* an den neuen Senatspräsidenten *Ott* vom 4.5.1938, dass die Veröffentlichung bereits in die Wege geleitet sei: „Der Inhalt der Entscheidung steht in keinem Zusammenhang mit der getroffenen Billigkeitsregelung. [...] Gestatten Sie, daß ich Sie bei dieser Gelegenheit nachträglich zu Ihrer Beförderung herzlich beglückwünsche und insbesondere als Vorsitzenden des III. Senats begrüße. Wir haben mit „unserem" Senat bisher auf das Beste zusammengearbeitet."

Das Urteil vom 7.10.1937 (45 N), das die Bewertung von Mietwohngrundstücken der Breslauer Synagogengemeinde für die Grundsteuer betrifft, wird dagegen als nicht belastet kategorisiert: Die Entscheidung, dass auch jene Wohnungen anhand des marktüblichen Mietzinses zu bewerten seien, die aufgrund eines Stifterwillens an unbemittelte Juden zur halben Miete überlassen wurden, entsprach der laufenden Rechtsprechung zum Reichsbewertungsgesetz.[123]

d) Reichsfluchtsteuer (III. Senat)

Die mit dem StAnpG geänderte und mit Wirkung zum 1.1.1935 enorm verschärfte RFlStVO beschäftigt den III. Senat von 1936–1938 mehr als alle anderen Steuerarten. Bisher tendierte er bei der Frage, wann die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes erfolgte und damit die Steuerpflicht entstand, eher zu Interpretationen, die eine frühzeitige Aufgabe befürworteten, nun verlässt er diese Linie, um die Wohnsitzaufgabe bei Emigration nach dem 1.1.1935 zu terminieren:[124] Der Bf. „kann nach seiner Ausreise die inländische Wohnung und damit seinen inländischen Wohnsitz noch eine Zeitlang durch Familienangehörige aufrechterhalten" (40 BB). Strittig ist häufig auch, welcher Vermögensteuerbescheid der Berechnung zugrunde zu legen ist. Noch 1934[125] hatte der Senat geurteilt, eine so einschneidende Steuer wie die RFlSt müsse auf einer klaren und festen Unterlage aufbauen, die Gegenstand eines geordneten Verfahrens sei. Nun reicht auch ein vorläufiger Bescheid (28 B), später eine schriftliche Mitteilung des Finanzamts aus (43 B).

117 Abgedruckt bei *Friedenberger*, Die Finanzverwaltung und die Vernichtung der deutschen Juden in Friedenberger/Gössel/Schönknecht, Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, 2001, S. 56.

118 *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 14. Aufl. 2017, S. 14 f.

119 Wie in zahlreichen anderen Prozessakten zeigt sich die Verfolgung jüdischer Anwälte, die aufgrund des Frontkämpferprivilegs nicht schon 1933 die Zulassung verloren, auch am Adresswechsel seiner Kanzlei: Zunächst direkt am Pariser Platz wechselt sie 1936 in eine einfachere Straße, Hinter der Katholischen Kirche in Berlin-Mitte.

120 Die Unterstreichungen wurden ohne Veränderung aus dem Urteil übernommen.

121 RFH-Urteil vom 18.3.1937 III A e 22/36, Prozessakte Bl. 30, gezeichnet von *Kühne*.

122 *Heinrich Veit Simon* wurde am 18.5.1942 in Gestapo-Haft erschlagen: vgl. auch zu seinem Leben im Internet www.stolpersteine-berlin.de/de/biografie/7072 (Stand: 25.9.2018).

123 Ebenso *Felix* (Fn. 24), S. 1598.

124 So schon *Kumpf* (Fn. 18), S. 151.

125 RFH, Urt. v. 26.7.1934 – III A 186/34.

Neben Auslegung der Freibeträge des Einkommens und Vermögens sind auch Schenkungen der Eltern an ihre Kinder, bspw. zur Finanzierung von deren Emigration, häufig Gegenstand der stets erfolglosen Rechtsbeschwerden: Schenkungen, die nach dem Vermögensteuerbescheid gemacht wurden, sind bspw. auch dann bei den Kindern zuzurechnen, wenn dieser Betrag dadurch doppelt einer RFlSt unterworfen wird (59 BB, 63 BB). Am 28.1.1938 übernimmt der Senat die von ihm beantragte Stellungnahme des RdF, dass zum Vermögen eines Auswandernden auch eine lediglich in Aussicht gestellte Schenkung hinzuzurechnen sei (50 BB). Schließlich reicht die bei Ausreise zu unterstellende Erwartung einer erst Monate später erfolgten Schenkung für die Hinzurechnung zum steuerpflichtigen Vermögen aus (68 BB). Bei einem Bruder des Emigranten rechnet der Senat mit Urteil am selben Tag die noch später erfolgte Schenkung ohne jeden Anhaltspunkt eines Schenkungsversprechens hinzu (69 BB).

e) Einkommensteuer (VI. Senat) und Gemeinnützigkeit (Untersenat VIa)

Weder der VI. Senat noch der bisher in der Literatur in seiner Bedeutung für jüdische Steuerpflichtige weit überschätzte Untersenat VIa[126] fällen in diesen drei Jahren mehr als je drei relevante Urteile. Der VI. Senat hatte sich zweimal mit Teilwertabschreibungen der Betreiber von Warenhäusern zu befassen: Anfang 1938 gibt er dem Bf. – laut eigener Angabe „das einzige seit jeher arische Kaufhaus in Frankfurt/Main" – Recht, eine Abschreibung auf den Wert seines Kaufhauses vorzunehmen, da der Verkehrswert für Kaufhäuser infolge des Überangebots von Grundstücken aus jüdischer Hand gesunken sei (52 B). Am Ende desselben Jahres unterliegt dagegen ein jüdischer Bf., der wegen der Boykotte u.a. sein Warenlager abschreiben will (61 B).

f) Zeitgenössische Einschätzung der RFH-Rechtsprechung ab 1936

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ab 1936 wird in einem zeitgenössischen Aufsatz von 1940 zur Anwendung des § 1 StAnpG rückblickend wie folgt eingeschätzt: „dass § 1 StAnpG in der Handhabung durch das oberste Steuergericht zu einem *äußerst wirkungsvollen Hilfsmittel* zur Reinigung und Weiterentwicklung des Steuerrechts im Sinne der heutigen Weltanschauung, darüber hinaus aber zu einer *Quelle freier nationalsozialistischer Rechtsschöpfung* geworden ist."[127] Die „unbegrenzte Auslegung"[128] des Rechts wurde nun zumindest gegenüber den jüdischen Steuerpflichtigen auch am Reichsfinanzhof praktiziert.

3. 1939–1943

a) Arisierungsabgabe und jüdische Mitunternehmer als lästige Gesellschafter (VI. Senat)

Wie schon am 15.6.1938 (55 BB) beschäftigen den VI. Senat in seiner Zuständigkeit für die Einkommen- und Gewerbesteuer ab 1939 überwiegend Rechtsbeschwerden von „Ariern", wobei in den Akten auffällt, dass die 1939 noch existierenden FG die Bf. in der Regel schon von Gebühren und Auslagen freigestellt hatten und die „arischen" Steuerpflichtigen in vier von sechs Urteilen beim RFH gewannen. Mehrfach wurde festgestellt, dass die Arisierung keine wesentliche Änderung des Betriebs im Sinne der Gewerbesteuer darstellte, auch wenn der Profiteur alle jüdischen Angestellten entlassen und vom Geschäft nachweislich keine Ahnung hatte (71 B): „Die Entjudung bedeutet nicht ohne weiteres eine wesentliche Änderung des Betriebes" (74 BB). Ein einziges Urteil kam dabei 1939 (72 N) ohne antisemitische Begründungen aus, obwohl das FG – was häufiger vorkam – besonders rassistisch argumentiert hatte.

Auch ging es um die steuerliche Behandlung des Ausscheidens des jüdischen Mitunternehmers: „Das Ausscheiden dieses Gesellschafters muß als ein außergewöhnlicher, einmaliger Vorgang angesehen werden, von dem nicht anzunehmen ist, daß er sich in der Firma in den nächsten Jahren wiederholen wird" (75 B). Am 17.9.1941 (86 BB) sieht der Senat unter Vorsitz *Mirre* gem. § 1 Abs. 3 StAnpG sogar einen steuerpflichtigen Gewinn, „denn das Ausscheiden des Juden bedeutet nunmehr für das rein arische Unternehmen einen erheblichen wirtschaftlichen Gewinn". Der Jude „suchte für sich zu retten, was zu retten war, mußte sich aber schließlich nach ernsthaftem Widerstand mit dem Erreichten zufrieden geben". Der Oberfinanzpräsident bat den Senat um baldiges Urteil, „da hier viele Anfragen der Finanzämter" vorliegen, „deren endgültige Beantwortung von dem Urteil abhängt". Zuvor hatte der Berichterstatter seinen Urteilsentwurf in Umlauf gegeben, da er Widerstand der Volksgenossen gegen das Urteil befürchtete: „Ich bin nach Abwägung alles Für und Wider zu dem Schlusse gekommen, daß unter Zuhilfenahme des § 1 StAnpG der unverdiente Arisierungsgewinn des Bf. wenigstens in Höhe der 101 980 RM zur ESt. herangezogen werden sollte."

Solche Arisierungsgewinne sollten eigentlich stets dem Fiskus zugutekommen, weshalb Ende 1938 die sog. Arisierungsabgabe eingeführt wurde.[129] Es blieb jedoch bis zum Ende des „Dritten Reichs" unklar, welcher Natur diese sein sollte: Am 12.7.1939 (70 BB) handelte es sich für den jüdischen Veräußerer, der diese an die NSDAP zahlen musste, um eine Art von einkommensteuerlich nicht abzugsfähiger Personensteuer. Sie sei begründet „in der Notwendigkeit der Wegnahme unverdienten Vermögenszuwachses bei den Juden. [...] Sie betrifft die Persönlichkeit des Veräußerers." An dieses RFH-Urteil hält sich die Anfechtungsstelle beim Oberfinanzpräsidenten Dresden, der arische Erwerber bekommt aber am 3.6.1942 (90 B) Recht, dass die von ihm an die Hauptvereinigung der Deutschen Getreide- und Futtermittelwirtschaft entrichtete Arisierungsabgabe Teil der Anschaffungskosten ist, die das Abschreibungsvolumen des erworbenen Mühlenbetriebes erhöht.

126 Die oben genannte Darstellung seiner Geschichte (Fn. 13) sollte daher auch vom BFH auf seiner Webpage und in seiner Broschüre überarbeitet werden.

127 *Kessler* (Fn. 112), Sp. 482, Hervorhebungen sind dem Original entnommen.

128 *Rüthers*, Die unbegrenzte Auslegung – Zum Wandel der Privatrechtsordnung im Nationalsozialismus, 1968; *Rüthers*, Recht als Waffe des Unrechts – Juristische Instrumente im Dienst des NS-Rassenwahns, NJW 1988, 2833 ff. zur rassistischen Rechtsprechung in anderen Rechtsgebieten wie Ehe- und Arbeitsrecht.

129 Dazu ausführlich in dieser Ausgabe *Feltes*, S. 369 f. mit Besprechung des Urteils 69 BB.

b) Arisierungsabgabe, Judenvermögensabgabe und Reichsfluchtsteuer (III. Senat)

Auch der III. Senat wird am 10.5.1941 (81 B) mit einer Arisierungsabgabe befasst: Für ihn sind die Entjudungsauflagen für den arischen Erwerber bei der Einheitsbewertung nicht abzugsfähig, da sie wegen der „außerordentlich billigen Übernahme" des Gewerbebetriebs erfolgten. Sein letztes Urteil vom 16.7.1942 (92 B) ordnet die Zahlung des arischen Erwerbers an das Reich, „weil der Kaufpreis für das Geschäft dem Verkehrswert nicht entsprach", dem Firmenwert des arisierten Unternehmens zu.

Die Ende 1938 zynischerweise nach dem Novemberpogrom erhobene Judenvermögensabgabe (Juva) von 25 % auf das Vermögen beschäftigte den Reichsfinanzhof dagegen insgesamt nur einmal, obwohl diese Sonderabgabe dem Deutschen Reich zum Kriegsbeginn mehr als eine Milliarde Reichsmark einbrachte und einen wesentlichen Teil der Enteignung der jüdischen Deutschen ausmachte.[130] Zwar hatte immerhin der vorlegende Oberfinanzpräsident Magdeburg eine Zuständigkeit des RFH angenommen, der III. Senat (73 B) lehnt dies am 14.9.1939 aber ab, da die Juva keine Steuer sei und die RAO nur für die technische Einziehung der Abgabe gelte: „Die Judenvermögensabgabe ist eine Sühne für die feindliche Haltung des Judentums gegenüber dem Deutschen Volk und Reich".

Die Anzahl der Verfahren wegen Reichsfluchtsteuer ging nun deutlich zurück: Im Jahr 1939 waren es noch neun Urteile. Mehrere davon betrafen die Frage, welcher Vermögensteuerbescheid der Berechnung der RFlSt zugrunde zu legen sei. In ständiger Rechtsprechung sollte dies der letzte zugestellte Bescheid sein, nun bemüht aber der Senat den § 1 Abs. 3 StAnpG (64 BB, 67 BB): Da die Beschwerdeführer durch unehrliches Verhalten gegenüber den Steuerbehörden eine rechtzeitig Zustellung des (höheren) Vermögensteuerbescheids zu vereiteln gewusst hätten, müsse diesem nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zur Geltung verholfen werden. In einem weiteren Fall wird zwar auch ein später zugestellter Bescheid zugrunde gelegt, aber wenigstens die Steuerberechnung nach unten korrigiert und keine NS-Sprache im Urteil verwendet (65 B).

1941 (83 BB) und 1942 (89 BB) fragt der III. Senat bei jeweils nur noch einem Urteil pro Jahr zur RFlSt den RdF um Stellungnahme und gibt diese als sein „Urteil" wieder: In beiden Fällen geht es um die Emigration von jüdischen Bürgern aus den „neu angeschlossenen Gebieten" wie Österreich, bei denen das Regime mit fiskalischen Regelungen kaum hinterherkommt. Diese „Lücken" zwischen RFlSt und Auswanderungsteuer für Bürger der neuen Gebiete schließt dann der III. Senat ohne Rechtsgrundlage.[131]

c) Lohn – und Einkommensteuer sowie Sozialausgleichsabgabe (IV. Senat)

Das erste Urteil zu jüdischen Steuerpflichtigen hatte der IV. Senat bereits Anfang 1938 gefällt, in dem er die Lohnsteuerfreiheit der Abfindungen von 140 jüdischen Mitarbeitern einer Aktiengesellschaft ablehnte, da diese Entlassungen entgegen der Ansicht des ArbG betriebsbedingt seien: Gemäß „der Anschauung nach dem Umbruch" liege es im Interesse der Betriebe, „nichtarische Angestellte aus dem Betrieb zu entfernen, um dessen ungestörte und förderliche Weiterführung zu gewährleisten" (49 B). Danach tritt die antisemitische Grundhaltung des Senats noch deutlicher zutage:[132] Zwar wurde schon ab 1939 das Einkommensteuergesetz so geändert, dass Juden vom Verheirateten-Tarif ausgeschlossen und damit stets der ungünstigsten Steuerklasse I zugeordnet wurden.[133] Nun kommen aber zwei Fälle vor den Senat, die Mischehen und in beiden Fällen keine Zusammenveranlagung betreffen: Im ersten Fall ist der Ehemann Jude und ohne Einkommen oder Vermögen. Die Ehefrau wird nach Rassezugehörigkeit des Ehemannes in die Gruppe I des Einkommensteuertarifs veranlagt unter Hinweis auf § 1 Abs. 3 StAnpG (76 B). Wenige Wochen später notiert ein Richter in der Akte des zweiten Falls: „Es ist der umgekehrte Fall wie 211/40. Bitte auch hier den Minister zuzuziehen." Im Urteil gibt der Senat den RdF wieder und widerspricht sich selbst (79 BB): „Eine unbeschränkt steuerpflichtige jüdische Ehefrau, die nicht mit ihrem Ehemann zusammenzuveranlagen ist, ist nach Gruppe I des Einkommensteuertarifs zur Einkommensteuer heranzuziehen, auch wenn der Ehemann nicht Jude ist."

Im Urteil vom 20.11.1941 versagt er dem Bf. gegen den Wortlaut des Gesetzes unter Berufung auf § 1 Abs. 3 StAnpG den ermäßigten Steuertarif für Zinseinkünfte nach § 34 EStG: „Es widerspricht der gesunden deutschen Volksanschauung, einem Juden den ermäßigten Steuersatz zuzubilligen" (87 BB). Zuvor hatte er dem RdF zwei Entwürfe für ein Urteil zugesandt, von denen das Genannte ausgewählt wurde.

Die letzte bisher bekannte RFH-Entscheidung zu jüdischen Steuerpflichtigen betrifft am 11.2.1943 (93 BB) zum ersten Mal die Frage, wer Jude ist. Dabei bringt der IV. Senat das juristische Kunststück fertig, einen Beschwerdeführer zum Juden zu erklären, der dies nach den Nürnberger Rassegesetzen nicht war:[134] Da er mit einer Jüdin verheiratet sei und der jüdischen Religion angehöre, müsse er die für Polen und Juden zusätzlich zur Einkommensteuer vorgesehene „Sozialausgleichsabgabe"[135] von 15 % bezahlen. Steuerlich sei nach der Volksanschauung auch der Jude, der zwar rassenmäßig Nichtjude ist, sich aber offen zur jüdischen Religionsgemeinschaft bekennt und „sich so selbst zufolge eigen Willens in den Kreis der Juden eingereiht hat". Das ging selbst einem zeitgenössischen Kommentator zu weit: „Das U. ist insofern nicht unbedenklich, als es den Begriff Jude anders auffaßt als die Nürnberger Gesetze [...] Man wird vielleicht der Meinung sein, dem Stpfl., der noch im August 1932 sich mit einer Jüdin verheiratet hat und dieserhalb zur jüdischen Religionsgemeinschaft übergetreten ist, geschähe nur Recht, wenn er jetzt mit der Sozialausgleichsabgabe beglückt würde. Dagegen wäre an sich wohl nichts zu sagen. Ent-

130 *Buchheim/Basta* (Fn. 11), S. 708–709, m.w.N.; *Banken* (Fn. 12), S. 535.

131 Ebenso *Voß* (Fn. 26), S. 218.

132 Ebenfalls zum IV. Senat *Schauer* (Fn. 26), S. 231.

133 Ausführlich zum erstmals expliziten steuerlichen Sonderrecht der Juden *Buchheim/Basta* (Fn. 11), S. 708.

134 § 5 der 1. VO zum ReichsbürgerG stellte auf die Religion der vier Großeltern ab, die Religion der einzustufenden Person war unerheblich.

135 Zweite VO zur Durchführung der VO über die Erhebung der Sozialausgleichsabgabe v. 24.12.1940, RGBl. 1940 I, S. 1666.

scheidend wird aber sein, daß der Begriff Jude im öffentlichen Recht einheitlich durchgeführt werden muss."[136]

VI. Fazit

Anhand zeitgenössischer Quellen konnte die Anzahl von veröffentlichten Urteilen des Reichsfinanzhofs mit Bezug zu Steuerpflichtigen jüdischer Herkunft auf mehr als neunzig und damit deutlich erhöht werden. Die Untersuchung der Prozessakten dieser Entscheidungen, die zu zwei Dritteln vom III. Senat des Reichsfinanzhofs stammen, zeigt schon für Dezember 1933 und fast das ganze Jahr 1934 hindurch – ohne aktiven Einfluss des Reichsfinanzministeriums und ohne jeden juristischen Anlass – antisemitische Urteile, insbesondere zur Reichsfluchtsteuer. Der Senat „zierte" diese Urteile zudem teils mit sachfremden Meinungsbekundungen wie z.B. der Notwendigkeit, Juden aus ihrer vermeintlichen Vormachtstellung in Behörden und Wirtschaft zu verdrängen.

Erst die im Bundesarchiv Berlin weitgehend überlieferten Prozessakten geben einen historischen Einblick, wie genau und frühzeitig zumindest die Richter des III. Senats über Verfolgung, Misshandlung und „Schutzhaft" ihrer Rechtsschutz Suchenden informiert waren. Umso zynischer klingen die vielen Urteile zur Reichsfluchtsteuer ab 1934, in denen weder die schriftliche Drohung der Gestapo mit Schutzhaft bei Rückkehr noch der Entzug des Reisepasses ein Grund für den RFH waren, von der Erhebung der Steuer abzusehen, die schon 1931 – eigentlich zur Prävention von Kapitalflucht vor Steuern des Deutschen Reichs – eingeführt wurde.

Das Steueranpassungsgesetz vom Herbst 1934, das in § 1 die Auslegung aller Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung forderte und in der Nachkriegszeit häufig als Exkulpation für den RFH angeführt wurde, bewirkte zunächst im Jahr 1935 keine Verschärfung der Rechtsprechung des III. Senats. Im Gegenteil: Sieben von acht Urteilen fielen nun überraschenderweise zugunsten der jüdischen Beschwerdeführer aus und enthalten keinerlei antisemitischen Aussagen. Ab dem Jahr 1938 berufen sich dann aber fast alle Senate des RFH immer häufiger explizit auf genau diese Norm.

Die endgültige Zäsur bildet das Jahr 1936, in dem der I. und der III. Senat diverse antisemitische Urteile – insbesondere zu Lasten wohltätiger Organisationen – fällen und die nationalsozialistische Weltanschauung auch noch rückwirkend für offene Veranlagungen „vor dem Umbruch" als maßgebend erklären. Wenig später erlaubt der Große Senat der Finanzverwaltung gar die rückwirkende „Fehlerkorrektur" rechtskräftiger Steuerbescheide, um mittels der neuen Weltanschauung auch Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit weit vor 1933 rückgängig zu machen. Im Machtkampf mit dem Reichsfinanzministerium in der Person *Reinhardts* hält der Große Senat bei keinem der von diesem angeforderten Gutachten gem. § 63 RAO stand, sondern versucht lediglich, durch formale Abweichungen z.B. bei der einschlägigen Norm, den Schein von Unabhängigkeit zu wahren.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt standen jüdische Beschwerdeführer vor allen Senaten des Reichsfinanzhofs auf verlorenem Posten. Das oberste Steuergericht passte sich nicht nur den Entwicklungen des Nationalsozialismus an, sondern wurde teilweise selbst zum Akteur bei der fiskalischen Judenverfolgung.

Aus dem historischen Rückblick ist für die Zukunft zu lernen, dass auch vermeintlich neutrale ökonomische Größen und rechtstechnische Begriffe wie Einkommen, Gewinn, Wohnsitz und Vermögen zu allen Zeiten einer ideologischen Interpretation zugänglich sein werden. Die „unbegrenzte Auslegung" des Steuerrechts zu Lasten der jüdischen Steuerpflichtigen entwickelte sich nicht erst ab 1933 – weder in der steuerrechtlichen Methodik noch in der antisemitischen Einstellung vieler Juristen. Abweichungen vom Gleichheitsgrundsatz muss daher auch im heutigen Steuerrecht von Anfang an entgegengetreten werden.

Anhang

Nr.	Datum	Aktenzeichen	Kategorie
1	4.4.1933	VI A 296/33	N
2	10.5.1933	VI A 607/33	B
3	20.12.1933	III A 353/33	BB
4	16.2.1934	III A 43/34	B
5	8.3.1934	III A 68/34	B
6	15.3.1934	III A 61/34	B
7	12.4.1934	III A 75/34	B
8	12.4.1934	III A 117/34	BB
9	27.9.1934	III A 311/34	B
10	13.12.1934	III A 270/34	0
11	31.1.1935	III A 365/34	B
12	7.2.1935	III A 346/34	0
13	28.2.1935	III A 208/34	N
14	4.7.1935	III A 91/35	N
15	18.7.1935	III A 37/35	N
16	24.10.1935	III A 234/35	0
17	14.11.1935	III A 272/35	N
18	18.12.1935	III A 315/35	N
19	9.1.1936	III A 333/35	N
20	23.1.1936	III A 284/35	N
21	6.2.1936	III A 278/35	B
22	7.4.1936	I A 227/35	BB
23	12.5.1936	I A 78/36	B
24	28.5.1936	III A 260/35	B
25	9.7.1936	III A 53/36	BB
26	7.8.1936	GrS D 7/36	BB
27	3.9.1936	III A 96/36	B
28	10.9.1936	III A 111/36	B
29	1.10.1936	III A 127/36	BB
30	20.10.1936	I A 208/36	B
31	12.11.1936	III A 137/36	BB
32	19.11.1936	III A 139/36	B
33	10.12.1936	III A 194/36	BB
34	11.2.1937	III A 9/37	B
35	10.3.1937	III A 49/37	B
36	18.3.1937	III A 59/37	BB
37	18.3.1937	III A 60/37	BB
38	18.3.1937	III A e 22/36	BB
39	29.4.1937	III A 44/37	B

136 Reichsrichter *Zitzlaff*, Die Auslegung nach § 1 StAnpG, StuW 1943, Sp. 297–298.

Nr.	Datum	Aktenzeichen	Kategorie
40	26.5.1937	III A 109/37	BB
41	26.5.1937	III A 117/37	B
42	17.6.1937	III A 148/37	B
43	15.7.1937	III A 173/37	B
44	23.9.1937	III A 114/37	B
45	7.10.1937	III A 200/37	N
46	7.10.1937	III A 256/37	B
47	7.10.1937	III A 138/37	B
48	7.10.1937	III A 225/37	O
49	13.1.1938	IV 124/37	B
50	28.1.1938	III A 226/37	BB
51	28.1.1938	III 10/38	B
52	9.2.1938	VI 739/37	B
53	17.3.1938	VI a 35/37	BB
54	17.3.1938	VI a 45/37	B
55	15.6.1938	VI 333/38	BB
56	15.9.1938	III 208/38	B
57	20.9.1938	I 6/38	B
58	22.9.1938	III 247/38	B
59	13.10.1938	III 255/38	B
60	25.10.1938	VI a 88/37	BB
61	7.12.1938	VI 715/38	B
62	23.2.1939	III 41/39	B
63	16.3.1939	III 53/39	B
64	30.3.1939	III 84/39	BB
65	23.5.1939	III 125/39	B
66	23.5.1939	III 120/39	BB
67	27.6.1939	III 101/39	BB
68	27.6.1939	III 164/39	BB
69	27.6.1939	III 165/39	BB
70	12.7.1939	VI 453/39	BB
71	23.8.1939	VI 514/39	B
72	6.9.1939	VI 582/39	N
73	14.9.1939	III 233/39	B
74	27.9.1939	VI 598/39	BB
75	10.1.1940	VI 3/40	B
76	14.11.1940	IV 211/40	B
77	23.12.1940	IV 228/40	BB
78	10.1.1941	II 139/40	B
79	16.1.1941	IV 246/40	BB
80	17.1.1941	II 2/41	B
81	15.5.1941	III 129/40	B
82	26.6.1941	III 158/40	BB
83	17.7.1941	III 37/41	BB
84	23.7.1941	VI a 34/41	BB
85	31.7.1941	IV 129/41	B
86	17.9.1941	VI 12/41	BB
87	20.11.1941	IV 47/41	BB
88	19.3.1942	III 172/41	O
89	29.10.1942	III 6/42	BB
90	3.6.1942	VI 334/41	B
91	30.6.1942	I 237/41	B
92	16.7.1942	III 79/42	B
93	11.2.1943	IV 167/42	BB

Tab. 4: Anhand der Prozessakte untersuchte Urteile in chronologischer Reihenfolge mit Datum, Aktenzeichen des RFH und Kategorisierung (N = nicht belastet; O = offen; B = belastet; BB = besonders belastet)

Gemeinnützigkeit

Prof. Dr. Rainer Hüttemann/Dr. Ralf Stollenwerk, beide Bonn*

Gemeinnütziger Journalismus in den USA und in Deutschland

Inhaltsübersicht

A. Einführung
B. Anerkennung von Non-Profit-Journalismus als „Tax-Exempt-Organization" in den USA
I. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für gemeinnützige Einrichtungen in den USA
II. Systematik und Verhältnis von Sec. 501 (c) (3) IRC zu anderen Vorschriften
III. Organizational and operational test des IRS zu Sec. 501 (c) (3) IRC
IV. „Educational"
1. Keine belastbare gesetzliche Definition im Federal Tax Law
2. Prüfungsmaßstab des IRS
3. Abgrenzung zu gewöhnlichen kommerziellen Publikationen
4. Verbot von politischen „Action-Organizations" und „Lobbying"
C. Non-Profit-Journalismus in Deutschland
I. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen
II. Non-Profit-Journalismus als steuerbegünstigter Zweck
1. Keine Erwähnung der „Förderung des Journalismus" in § 52 Abs. 2 S. 1 AO
2. Non-Profit-Journalismus als Förderung der Volksbildung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO)
3. Andere mögliche steuerbegünstigte Zwecke
4. Förderung der Allgemeinheit und Abgrenzung zu nicht begünstigten Zwecken
III. Steuerfragen kommerzieller Finanzierungsmodelle
1. Spenden- und Zuwendungsfinanzierung als Regelfall
2. Kommerzielle Mittelbeschaffungsaktivitäten
3. Verwertungstätigkeiten als steuerbegünstigter Zweckbetrieb
D. Rechtsvergleichende Analyse
E. Ausblick

Während Non-Profit-Journalismus in den USA schon länger bekannt ist, gibt es in Deutschland erst wenige gemeinnützige Journalismus-Initiativen. Der Beitrag zeigt zum einen auf, welche Voraussetzungen journalistische Projekte nach US-Steuerrecht erfüllen müssen, um als steuerbefreite Einrichtungen („educational") anerkannt zu werden. Zum anderen wird untersucht, unter welchen Bedingungen auch in Deutschland ein gemeinnütziger Journalismus nach geltendem Recht möglich ist. Ein Rechtsvergleich und einige Hinweise de lege ferenda beschließen den Beitrag.

While non-profit journalism has been playing a significant role for the media sector in the United States for a long time there are only few such organizations in Germany by now. This paper examines tax privileges for non-profit journalism in the United States and in Germany. The first part is dedicated to the US Federal Tax Law and its criteria under which institutions can be granted a tax-exempt status. The second part focuses on the legal situation in Germany and argues that already under the prevailing law it is possible to grant tax privileges to non-profit media in many cases. The paper finishes with a brief comparison between the legal situation for non-profit journalism in the United States and Germany.

A. Einführung

In den USA haben Non-Profit-Journalismus-Organisationen in den letzten Jahrzehnten erheblich an gesellschaftlicher Bedeutung gewonnen und zu einer signifikanten Diversifikation des Journalismus sowie des Medienmarktes geführt[1]. Zu den bekanntesten Einrichtungen zählen etwa das *Center for Investigative Reporting* oder *The Chicago Reporter*. Die bislang größte und aussagekräftigste Studie zu diesem Phänomen des *Pew Research Center* aus dem Jahr 2013[2] zählte für den Zeitraum von 1987 bis 2012 allein 172 Gründungen von digitalen Non-Profit-Medien für den amerikanischen Markt. Besonders interessant erscheint dabei, dass 46 Prozent dieser Neugründungen in den Zeitraum zwischen 2008 und 2009 fielen. Dies ist der Dynamik sozio-ökonomischer Veränderungen geschuldet. Zwei Faktoren kamen hier zusammen: Zum einen hat die allgemeine Finanzkrise auch zu einem Rückgang der Umsätze in der Zeitungsindustrie geführt, was sich wiederum in einer Krise im Zeitungsmarkt niedergeschlagen hat. Zweitens hat sich durch

* Prof. Dr. *Rainer Hüttemann* ist Direktor des Instituts für Steuerrecht der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn. Dr. *Ralf Stollenwerk* ist als Referent bei der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien tätig. Die Überlegungen unter C. II. beruhen teilweise auf einer an den Erstautor gerichteten Anfrage aus der Praxis.

1 Siehe hierzu die anschauliche Einführung bei *Ranchordás*, The United States: The Impact of Charity and Tax Law/Regulation on Not-for-profit Organizations, in Picard et al. (Hrsg.), The Impact of Charity and Tax Law/Regulation on Not-for-profit News Organizations, 2016, S. 79 f., online abrufbar unter https://reutersinstitute.politics.ox.ac.uk/our-research/impact-charity-and-tax-lawregulation-not-profit-news-organizations, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

2 *Pew Research Center*, Nonprofit Journalism: A Growing but Fragile Part of the U.S. News System, veröffentlicht am 10.6.2013, online abrufbar unter http://www.journalism.org/2013/06/10/nonprofit-journalism, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

die fortschreitende Digitalisierung ein verändertes Lese-Verhalten der Kunden (kostenloser Online-Zugriff) sowie ein verändertes Anzeige-Verhalten der Werbe-Kunden entwickelt. In der Folge sind klassische Printformate in Bedrängnis geraten und in großer Zahl vom Markt verschwunden. Während die fortschreitende Dynamik der Digitalisierung die Entwicklung des Non-Profit-Journalismus tendenziell begünstigt, haben sich die einschlägigen (steuer-) rechtlichen Rahmenbedingungen für Gründer nicht verbessert. Ein Gesetzgebungsvorschlag aus dem Jahr 2009 in Form des *Newspaper Revitalization Act* hatte zum Ziel, Journalismus im Allgemeinen und gemeinnützigen Journalismus im Besonderen zu stärken. Auch wenn sich diese Initiative des Senators *Cardin* politisch im Kongress nicht durchsetzen konnte[3], hat sie das Bewusstsein für die Problemlage in der Öffentlichkeit dennoch geschärft. Die Kritik am *Internal Revenue Service (IRS)* und den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen hält daher weiter an[4].

Auch in Deutschland gibt es erste Ansätze zur Etablierung eines gemeinnützigen Journalismus. So hat der gemeinnützige Verein *Netzwerk Recherche e.V.* vor einigen Jahren die Initiative Non-Profit-Journalismus in Deutschland ins Leben gerufen[5]. Sie reagiert auf die wirtschaftlichen Umbrüche in der deutschen Medienlandschaft. Das Sterben von Zeitungen und die Auflösung von Redaktionen haben Journalisten veranlasst, innovative Alternativmedien zu entwickeln, in denen die Unabhängigkeit und Vielfalt der Berichterstattung besser gewahrt werden kann. Einige dieser Projekte – z.B. lokale Online-Zeitungen, Stadtteilblogs, Independent-Magazine oder investigativ arbeitende Recherchebüros[6] – sind als gemeinnützige Rechtsformen (z.B. als gGmbH) organisiert, um sich den Zugang zu Spenden und Fördergeldern zu sichern. Sie stoßen allerdings in der Praxis – insbesondere bei den Finanzbehörden – vielfach auf Schwierigkeiten, weil ihre Gemeinnützigkeit in Frage gestellt wird. Dabei wird häufig darauf hingewiesen, dass die „Förderung des Journalismus" nicht ausdrücklich im Katalog der steuerbegünstigten Zwecke in § 52 AO aufgeführt sei, weshalb im politischen Raum inzwischen erste Forderungen nach einer gesetzlichen Anerkennung von Journalismus als steuerbegünstigter Tätigkeit erhoben werden[7].

Der folgende Beitrag geht der Frage nach, ob es für die steuerliche Anerkennung von gemeinnützigen Journalismus-Projekten tatsächlich einer gesetzlichen Änderung der Abgabenordnung bedarf. Dabei wird in einem ersten – rechtsvergleichenden – Teil aufgezeigt, wie sich gemeinnütziger Journalismus in den USA auch ohne Änderung von Sec. 501 (c) (3) IRC etablieren konnte. Anschließend wird auf der Grundlage des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts untersucht, unter welchen Voraussetzungen Non-Profit-Journalismus in Deutschland bereits *de lege lata* als gemeinnütziger Zweck anerkannt werden kann. Eine vergleichende Betrachtung und einige Überlegungen zum verbleibenden gesetzlichen Reformbedarf in Deutschland stehen am Ende der Untersuchung.

B. Anerkennung von Non-Profit-Journalismus als „Tax-Exempt-Organization" in den USA

I. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für gemeinnützige Einrichtungen in den USA

Die rechtlichen Rahmenbedingungen des amerikanischen Gemeinnützigkeitsrechts[8] sind vielschichtig und das Zusammenwirken von Bundesgesetzen und Landes- bzw. lokalen Vorschriften im Einzelnen sehr komplex[9]. So unterliegt die Gründung von Non-Profit-Organisationen größtenteils Vorschriften der einzelnen Bundesstaaten, während Sec. 501 (c) (3) IRC als Bundesnorm die Voraussetzungen für den Steuerbefreiungsstatus *(tax-exempt status)* enthält, der im Folgenden näher beleuchtet wird. Dieser Vergleich bietet sich schon deshalb an, weil der US-amerikanische Gemeinnützigkeitsstatus in Hinsicht auf den Katalog der gemeinnützigen Zwecke in Sec. 501 (c) (3) IRC und die weiteren Anforderungen an den Gemeinnützigkeitsstatus mit denen des deutschen Rechts durchaus vergleichbar ist. Im Vordergrund steht im Folgenden der praktizierte Prüfungsmaßstab der US-Finanzbehörde *Internal Revenue Service (IRS)* und – soweit vorhanden – die einschlägige Rechtsprechung.

Für den deutschen Leser ist zunächst eine terminologische Klärung zu einigen Rechtsquellen des US-amerikanischen Steuerrechts[10] hilfreich. Im Folgenden werden wiederholt die Begriffe *Treasury Regulation*, *IRS Revenue Procedure* und *IRS Revenue Ruling* verwendet. *Treasury Regulations* sind Steuerrichtlinien,

3 Siehe hierzu *Ranchordás*, The United States: The Impact of Charity and Tax Law/Regulation on Not-for-profit Organizations, S. 92 ff.

4 Zu den praktischen Problemen des IRS-Ansatzes etwa *Council on Foundations* and the *Knight Foundation*, Report of the Nonprofit Working Group, The IRS and Nonprofit Media: Toward Creating a More Informed Public, Report on the Nonprofit Media, 2013, S. 6 ff., online abrufbar unter https://www.cof.org/sites/default/files/documents/files/Nonprofit-Media-Full-Report-03042013.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

5 Die offizielle Homepage dieser Initiative ist online abrufbar unter https://netzwerkrecherche.org/nonprofit, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

6 Für einen Überblick über Projekte des gemeinnützigen Journalismus in Deutschland s. *Schnedler/Schuster*, Gemeinnütziger Journalismus weltweit – Typologie von journalistischen Non-Profit-Organisationen, Juni 2015, S. 9 ff., online abrufbar unter https://netzwerkrecherche.org/wp-content/uploads/2015/10/Report-Gemeinn%C3%BCtziger-Journalismus-weltweit.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

7 Vgl. den Antrag der Fraktion der FDP im Landtag Nordrhein-Westfalen „Beitrag zu Vielfalt und Qualität im Journalismus leisten – Gemeinnützigkeit von Journalismus anerkennen" v. 24.6.2014, LT-Drucks. 16/6130. In Nordrhein-Westfalen haben CDU und FDP in ihrem Koalitionsvertrag eine entsprechende Bundesratsinitiative angekündigt, vgl. Koalitionsvertrag für Nordrhein-Westfalen 2017 – 2022 v. 26.6.2017, S. 93, online abrufbar unter https://www.cdu-nrw.de/sites/default/files/media/docs/nrwkoalition_koalitionsvertrag_fuer_nordrhein-westfalen_2017_-_2022.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

8 Zu den Grundlagen *Hopkins*, The Law of Tax-Exempt Organizations, 11. Aufl. 2015, S. 3 ff.; *Taylor*, The Law of Tax-Exempt Organizations in a Nutshell, 2011, S. 13 ff.; zu den verschiedenen Gesellschafts- und Organisationsformen *Geringhoff*, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland, 2008, S. 31 ff.

9 Für einen Überblick des Zusammenspiels *Taylor*, The Law of Tax-Exempt Organizations in a Nutshell, 2011, S. 37 ff.

10 Siehe für einen instruktiven Überblick zu den Rechtsquellen des US-amerikanischen Steuerrechts *Geringhoff*, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland, 2008, S. 53 ff. und tabellarisch im Länderbericht bei *Ranchordás*, The United States: The Impact of Charity and Tax Law/Regulation on Not-for-profit Organizations, S. 89 f.

die von der US-Finanzbehörde erlassen werden und bei ordnungsgemäßer Ausführung Gesetzescharakter haben. Werden Richtlinien als *IRS Revenue Procedure* erlassen, haben sie nur erklärende Wirkung aber keine Gesetzeskraft. In beiden Fällen geht es aber letztlich um generell abstrakte (Umsetzungs-) Richtlinien für neue Gesetze oder zu Problemen bei bereits bestehenden Gesetzen. Hingegen handelt es sich bei einem *IRS Revenue Ruling* um eine veröffentlichte Entscheidung des IRS in einem konkreten Fall (einzelfallbezogene Verwaltungsanweisung), in dem zukünftig bindende Kriterien für künftige Fälle entwickelt werden.

II. Systematik und Verhältnis von Sec. 501 (c) (3) IRC zu anderen Vorschriften

Auf der Bundes-Ebene erfasst die steuerrechtliche Regulierung des Gemeinnützigkeitsstatus die Einkommen- und Körperschaftsteuer, die Erbschaftsteuer *(estate tax)* und die Schenkungssteuer *(gift tax)*[11]. Der Schwerpunkt liegt hierbei auf der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Es geht zum einen um die Befreiung der Einrichtung selbst von der *corporate tax* sowie zum anderen um die Möglichkeit für Zuwendende, ihre Zahlungen steuerlich abzugsfähig zu machen. Zentrale Norm für den Gemeinnützigkeitsstatus einer Einrichtung selbst ist Sec. 501 (c) (3) IRC[12], während Sec. 170 (b) (1) IRC die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen beim Zuwendenden regelt. Organisationen, die die Voraussetzungen der Sec. 501 (c) (3) IRC erfüllen, sind zugleich – mit Ausnahme der Kategorie *testing for public safety* – berechtigt, steuerbegünstigte Zuwendungen zu erhalten, welche der Zuwendende selbst steuerlich geltend mache kann[13]. Daneben sind als einschlägige Vorschriften Sec. 2055 (a) (2) IRC für die *estate tax deduction* und Sec. 2522 (a) (2) und (b) (2) IRC für die *gift tax deduction* zu nennen.

Doch auch für die nach Sec. 501 (c) (3) IRC befreiten Einrichtungen gilt, dass Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb *(unrelated business income*[14]*)* grundsätzlich zu besteuern sind[15]. Hiervon ist die Frage zu unterscheiden, bis zu welchem Umfang ein – im Grundsatz zulässiger – nicht unmittelbar dem gemeinnützigen Zweck dienender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb („Mittelbeschaffungsbetrieb") im Hinblick auf den gemeinnützigen Befreiungsstatus der Organisation unschädlich ist.

III. Organizational and operational test des IRS zu Sec. 501 (c) (3) IRC

Aus der Vorschrift Sec. 501 (c) (3) IRC ergibt sich das Erfordernis, dass eine Organisation ausschließlich für eine oder mehrere der in der Vorschrift genannten acht Zwecke organisiert und betrieben wird *(„organized and operated exclusively")*. Daraus leitet der IRS die beiden „Tests" ab, welche die Organisation beide erfüllen muss: Während der *organizational test* die Anforderungen an die Satzung betrifft, kann man den *operational test* als die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung umschreiben[16]. In der Praxis stehen die beiden Tests aber nicht völlig trennscharf nebeneinander und insbesondere für journalistische Projekte stellt sich der letztgenannte häufiger als Hürde dar[17].

Die maßgebliche gesetzliche Grundlage ist Treas. Reg. § 1.501 (c)(3)-1(b). Danach ist zentrale Voraussetzung, dass die Organisation ausschließlich für einen oder mehrere der steuerbefreiten Zwecke organisiert ist, wenn die Satzungsdokumente[18] die Gesellschaftszwecke auf die Katalog-Zwecke begrenzen und die Gesellschaft nicht ausdrücklich ermächtigen, auch Zwecke zu verfolgen, die die steuerbefreiten Zwecke ausschließen. Unschädlich ist jedoch, wenn es sich um einen lediglich nebensächlichen *(insubstantial)* Rahmen handelt. Für journalistische Unternehmungen bedeutet dies, dass bei der Formulierung des Zwecks Aufmerksamkeit geboten ist. Denn „Journalismus" selbst gehört nicht zu den steuerbefreiten Zwecken und ist nicht *per se* als *educational* anerkannt. Ebenfalls in den Organisations-Bereich fällt das Erfordernis einer Liquidationsklausel *(dissolution clause)*. Hierdurch muss sichergestellt sein, dass im Falle der Auflösung alle Vermögenswerte der Organisation letztlich an gemeinnützige Zwecke fließen.

Die Rechtsprechung[19] hat darauf hingewiesen, dass der IRS im Einzelfall nicht zu streng auf den Wortlaut der Satzungsdokumente abstellen darf, sondern die Behörde bei Unklarheiten des Wortlauts die tatsächliche Motivation erforschen muss. Hier kommt es in gewisser Weise zur Berührung mit dem *ope-*

11 Näher zu den Zusammenhängen zwischen diesen einzelnen Steuerarten *Geringhoff*, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland, 2008, S. 53 ff. und zum Verhältnis der verschiedenen Rechtsebenen *Taylor*, The Law of Tax-Exempt Organizations in a Nutshell, 2011, S. 37 ff.

12 „To be tax-exempt under section 501(c)(3) of the Internal Revenue Code, an organization must be organized and operated exclusively for exempt purposes set forth in section 501(c)(3), and none of its earnings may inure to any private shareholder or individual [...] Organizations described in section 501(c)(3) are commonly referred to as charitable organizations."

13 Siehe hierzu und zum Begriff *„charitable"* auch näher *Plappert*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht: Ein steuersystematischer Rechtsvergleich zwischen den USA und Deutschland, 2009, S. 115 ff.

14 Siehe die Definition in Sec. 513 (a) IRC: „The term ‚unrelated trade or business' means, in the case of any organization subject to the tax imposed by section 511, any trade or business the conduct of which is not substantially related (aside from the need of such organization for income or funds or the use it makes of the profits derived) to the exercise or performance by such organization of its charitable, educational, or other purpose or function constituting the basis for its exemption under section 501 [...]".

15 Ausführlich zum Konzept des „unrelated business income" *Hopkins*, The Law of Tax-Exempt Organizations, 11. Aufl. 2015, S. 685 ff.; für einen Überblick *Hartnick*, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 226 ff.

16 So auch die Terminologie bei *Geringhoff*, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland, 2008, S. 214.

17 Ausführlich *Hopkins*, The Law of Tax-Exempt Organizations, 11. Aufl. 2015, S. 61 ff.; *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 7, online abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2031708, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

18 Im Einzelfall dann begrifflich *articles of organization*, *articles of incorporation*, *charter*, *by-laws*, vgl. *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 5.

19 Peoples Translation Serv. v. Newsfront Int'l v. Comm'r, 72 T.C. 42, 48 (1979): „The issue of ‚organized' is primarily a question of fact not to be determined merely by an examination of the certificate of incorporation but by the actual objects motivating the organization and the subsequent conduct of the organization. [...] The mere existence of power to engage in activities other than those set out in section 501 (c)(3) does not in itself prevent petitioner from meeting the organizational test."

rational test, weil der IRS somit prüft, wie die geschriebenen Zwecke tatsächlich genutzt bzw. ausgelegt werden[20].

In der Praxis scheitert die Anerkennung von Non-Profit-Journalismus häufig am *operational test*[21]. Danach muss die Organisation hauptsächlich *(„primarily")* im Rahmen einer der von Sec. 501 IRC privilegierten Zwecke agieren, um als ausschließlich *(„exclusively")* für die genannten Zwecke tätig zu gelten[22]. Dies ist dann nicht der Fall, wenn ein nicht ganz geringer Anteil der Aktivitäten nicht in der Förderung der befreiten Zwecke besteht. Zum Merkmal *„exclusively"* hat sich die Rechtsprechung dahingehend geäußert, dass hier eine gewisse Flexibilität bestehe und das Merkmal nicht im strengen Sinne als „ausnahmslos" zu verstehen sei. Allerdings kann im Grundsatz bereits das Vorliegen eines nichtbefreiten Zwecks (jedenfalls in nicht ganz unerheblichem Umfang) genügen, um die gesamte Befreiung zu zerstören, unabhängig von Anzahl oder Gewicht der vorliegenden befreiten Zwecke[23].

Für journalistische Einrichtungen kann sich dies als schwierige Hürde darstellen. Zum einen genügt es nicht, unter Bezug auf die Satzung zu bekräftigen, man sei *educational*. Denn in der Praxis wird der IRS eine genaue Einzelfallprüfung vornehmen, um festzustellen, ob sich die tatsächlich ausgeübten Aktivitäten innerhalb der Definition eines Katalog-Zweckes bewegen. Zum anderen wird es dann problematisch, wenn die Publikationen eine Nähe zu kommerziellen Geschäftsmodellen aufweisen und Gewinne abwerfen[24]. Ob im Einzelfall die nichtbefreiten Zwecke einer ausgeübten Aktivität die befreiten überwiegen, ist eine Frage der „Commerciality Doctrine". Konkret geht es dabei um die Feststellung, ob eine nicht unmittelbar dem gemeinnützigen Zweck dienende wirtschaftliche Geschäftsaktivität dazu führt, dass das Kriterium „primarily" nicht mehr erfüllt ist[25]. Weder IRS noch Rechtsprechung haben bislang jedoch eine konkrete Grenze benannt, ab wann eine nicht-gemeinnützige Tätigkeit das zulässige Maß überschreitet und stets darauf hingewiesen, dass es sich um eine Einzelfallbetrachtung unter Würdigung der Gesamtumstände handeln muss[26]. Im Grundsatz ist zwar anerkannt, dass steuerbefreite gemeinnützige Organisationen berechtigt sind, einen „Mittelbeschaffungsbetrieb" zu unterhalten. Allerdings kann eine Einrichtung bei umfangreicher wirtschaftlicher Betätigung ihre Befreiung selbst dann verlieren, wenn der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteuert und vollständig für die gemeinnützigen Zwecke verwendet wird. In Einzelfällen können jedoch auch sehr umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeiten erlaubt sein, soweit der IRS stärker auf die Verwendung der Mittel als auf die Mittelherkunft abstellt. So bestätigte der IRS in einer älteren Entscheidung aus dem Jahr 1964[27] etwa die Steuerbefreiung einer Einrichtung, die nahezu sämtliche Einkünfte aus der Vermietung eines großen kommerziellen Bürogebäudes bezog, aber zugleich einen Großteil ihrer Mittel und etwa die Hälfte der Mitarbeiter-Arbeitszeit für mildtätige Zwecke investierte. Hier prüfte der IRS im Wege einer Angemessenheitsprüfung („Commensurate Test"), ob die Organisation ihre gemeinnützigen Zwecke im Verhältnis zu ihren finanziellen Ressourcen in einem angemessenen Verhältnis verwirklicht. Dieser Prüfungsmaßstab ist in der Praxis des IRS jedoch nur vereinzelt geblieben und kann keine allgemeine Gültigkeit beanspruchen.

Lediglich Anhaltspunkte geben einzelne Fälle der Rechtsprechung. Außerhalb des journalistischen Bereichs hat der *U.S. Court of Appeals* die Aufhebung einer Befreiung in einem Fall bestätigt, in dem die betreffende Organisation zwischen 29 und 35 Prozent ihrer Umsätze in drei aufeinanderfolgenden Jahren aus *unrelated business* bezog[28]. In einem anderen Fall lehnte das Gericht eine Befreiung unter Hinweis darauf ab, dass der zeitliche Aufwand der Mitarbeiter (50 Prozent) und der Anteil am Umsatz (etwa 60 Prozent) von *unrelated business* der Befreiung entgegenstünden[29]. Schließlich wurde etwa auch einem Herausgeber von religiöser Literatur die Befreiung versagt, weil dies gleichzeitig dem gewinnorientierten Veröffentlichen von religiöser Literatur diente[30].

IV. „Educational"

1. Keine belastbare gesetzliche Definition im Federal Tax Law

Nach dem Bundessteuerrecht ist die Kategorie *education* deutlich weiter auszulegen als die lediglich förmliche Unterrichtung von Einzelnen oder Gruppen. Aus Treas. Reg. § 1.501(c)(3)-1 (d)(3)(i) ergibt sich, dass neben klassisch unterrichtenden Insti-

20 Presbyterian and Reformed Pub. Co. v. Comm'r, 743 F.2d 148, 155 (3rd Cir. 1984): „If, for example, an organization's management decisions replicate those of commercial enterprises, it is a fair inference that at least one purpose is commercial, and hence nonexempt."

21 Vgl. *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 7.

22 Der Maßstab ergibt sich aus Treas. Reg. § 1.501 (c)(3)-1(c)(1): „An organization will be regarded as operated exclusively for one or more exempt purpose only if it engages primarily in acitivities which accomplish one or more of such exempt purposes specified in section 501 (c) (3). An organization will not be so regarded if more than an insubstantial part of its activities is not in furtherance of an exempt purpose."

23 *Manning* Ass'n v. Comm'r, 93 T.C. 596, 603-04 (1989): „The word ‚exclusively' has not been literally construed to mean ‚solely' or ‚absolutely without exception' [...] and [...] a nonexempt purpose even perhaps somewhat beyond a de minimis level has been permitted without loss of exemption. [...] Nevertheless, there is a limit beyond which the statute may not be stretched [...]" The presence of a single [nonexempt] [...] purpose, if substantial in nature, will destroy the exemption regardless of the number or importance of truly [exempt] [...] purposes."

24 Siehe dazu näher unten B. IV. 3.

25 Vgl. hierzu *Hartnick*, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 226 f., insbesondere auch zur Genese der Regelung in Fußnote 274. In ihrer zweiten Funktion wird die „Commerciality Doctrine" auch verwendet, um in der vorgelagerten Frage *related* von *unrelated income* abzugrenzen. Diese Abgrenzung erfolgt danach, ob sich die Tätigkeit als kommerziell darstellt *(commercial hue)*. Dies ist der Fall, wenn es sich um eine geschäftliche Aktivität handelt, die regelmäßig ausgeübt wird und nicht unmittelbar mit der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks zusammenhängt.

26 *Hartnick*, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 227 weist darauf hin, dass die „Commerciality Doctrine" somit der Funktion entspreche, die die herrschende Meinung dem Tatbestandsmerkmal der „Selbstlosigkeit" in § 55 Abs. 1 Satz 1 AO beimesse und dass das US-Recht dabei die „Umschlagtheorie" anwende.

27 IRS Revenue Ruling 64-182, 1964-1 C.B. 186: „[...] Held, the corporation is deemed to meet the primary purpose test of section 1.501(c)(3)-1(e)(1) of the Income Tax Regulations, and to be entitled to exemption from Federal income tax as a corporation organized and operated exclusively for charitable purposes within the meaning of section 501(c)(3) of the Internal Revenue Code of 1954, where it is shown to be carrying on through such contributions and grants a charitable program commensurate inscope with its financial resources."

28 Orange County Agric. Soc'y v. Comm'r, 893 F.2d 529 (2d Cir. 1990).

29 Ind. Retail Hardware Ass'n, Inc. v. United States 366 F.2d (Ct. Cl. 1966).

30 Fides Publishers Association v. United States, 263 F. Supp. 924, 935 (N.D. Ind. 1967).

tutionen der Schulen, Colleges, und Universitäten auch solche Einrichtungen erfasst werden, die Einzelnen ein Lehr-, und Schulungsangebot zur Verbesserung der persönlichen Kenntnisse auf einer Vielzahl von Wissensgebieten anbieten *(„the instruction or training of the individual for the purpose of improving or developing his capabilities")* oder die der breiten Öffentlichkeit individuell oder allgemein Wissenswertes vermitteln *(„instruction of the public on subjects useful to the individual and beneficial to the community")*. Für die Belange journalistischer Tätigkeit geht es regelmäßig um die zweite Kategorie. Ausdrücklich stellt die Vorschrift zudem klar, dass auch die Verbreitung bestimmter Meinungen und Ansichten unschädlich ist, solange die Fakten so aufbereitet werden, dass dem Adressaten eine eigene, unabhängige Meinungsbildung ermöglicht wird[31].

In der Praxis versucht die ganz überwiegende Mehrzahl der journalistischen Non-Profit-Einrichtungen, den Befreiungsstatus nach Sec. 501 (c) (3) IRC unter Berufung auf das Merkmal *educational* zu erlangen, weil diese Kategorie im Grundsatz am besten geeignet erscheint, das Verbreiten wahrer (nachrichtlicher) Informationen an die Allgemeinheit zu erfassen[32]. Nur ganz vereinzelt berufen sich derartige Organisationen auch auf die Katalog-Zwecke *charitable* (a) oder *literary* (e). Allerdings ist gerade *literary* in der IRS-Praxis sowie entsprechender Rechtsprechung schwach ausgeprägt und geht häufig im Merkmal *educational* auf[33].

Um den entscheidenden Befund vorwegzunehmen: Das *federal tax law* enthält weder eine gesetzlich kodifizierte noch eine durch Richterrecht abschließend konkretisierte Definition. Entscheidende Bedeutung kommt daher dem angewandten Prüfungsmaßstab des IRS zu[34]. Die geltende IRS-Prüfung beruht heute letztlich auf dem Maßstab, dass die Inhalte, über die gesprochen oder geschrieben wird, methodisch objektiv entwickelt sein müssen. Im Folgenden soll die Genese skizziert werden, wie sich dieser Prüfungsmaßstab herausgebildet hat: Die ursprünglich und für viele Jahre gültige Definition wurde von Gerichten teilweise wegen Unbestimmtheit als verfassungswidrig erklärt, ohne dass jedoch eine neue Definition aufgestellt worden wäre[35]. Vielmehr blieb es bei einzelnen indikativen Kriterien. Schlagwortartig geht es um den Wandel des IRS-Ansatzes vom *full and fair exposition test* hin zum *methodology test*.

2. Prüfungsmaßstab des IRS

a) Früher: „Full and Fair Exposition Test"

Nach der bereits oben dargestellten Treas. Reg. § 1.501(c)(3)-1 (d)(3)(i) kommt dem Begriff *educational* ein sehr weiter Anwendungsbereich zu. Danach kann eine Organisation auch *educational* Zwecke verfolgen, wenn sie bestimmte (inhaltliche) Positionen und Standpunkte verbreitet, solange sie hinreichend und fair die Fakten darstellt und auf diese Weise zumindest dem Einzelnen oder der Allgemeinheit erlaubt, unabhängige Meinungen zu bilden oder Schlussfolgerungen zu ziehen. Hingegen ist sie danach nicht *educational*, wenn sie sich der nicht durch Fakten belegbaren Meinungsäußerung verschreibt *(„mere presentation of unsupported opinion")*. Über viele Jahre orientierte sich der IRS an dem Wortlaut dieser *regulation*. Gleichwohl stand die Regelung bereits lange in der Kritik: Obwohl die aufgeführten Beispiele nützlich seien, sei die generelle Definition so vage, das sie „fast nutzlos"[36] sei.

Einen Wendepunkt stellte dann im Jahr 1980 die Entscheidung *Big Mama Rag* dar. Hier entschied der *U.S. Court of Appeals*, dass die unmittelbare Anwendung lediglich dieser Definition verfassungsrechtlich unzulässig sei. Denn die Definition erlaubte dem IRS weiten subjektiven Entscheidungsspielraum bei der Frage, welche Organisationen als *educational* eingestuft werden konnten. Das Gericht erkannte darin eine Verletzung des *First Amendment* der Verfassung. Insbesondere wurde festgestellt, dass der Verweis auf *„full and fair exposition of pertinent facts"* den IRS in die Lage versetze, gegen „unliebsame" Meinungen vorzugehen. Im zugrunde liegenden Sachverhalt veröffentlichte eine Medien-Gruppe eine kostenlose monatliche Zeitung, die Artikel, Leitartikel, Veranstaltungs-Kalender und mehr Informationen, die für Frauen von Interesse sind, enthielt. Der IRS nahm an, dass die Zeitung das *full-and-fair-exposition requirement* nicht erfüllte, weil sie viele nicht durch Fakten belegbare Meinungsäußerungen enthielt.

In der Entscheidung *National Alliance v. United States*[37] ging es um die beantragte Steuerbefreiung einer *„white supremacist group"*, in deren Äußerungen rassistischer Hass und Antisemitismus zum Ausdruck kamen. Hier kam das Gericht zu dem Schluss, dass schon der Zweck der Vereinigung selbst (und nicht die Art der Wiedergabe) nicht als *educational* betrachtet werden konnte. Obwohl die unmittelbare Anwendung der Kriterien aus der *regulation* als unzureichend und somit verfassungswidrig bewertet wurde, gilt diese als solche nach wie vor fort und hat immer noch indikativen Charakter[38].

b) Heute: „Methodology Test"

(1) IRS Revenue Procedure 86-43

Nach der genannten Entscheidung im Jahr 1980 gab der IRS bekannt, dass er nun einen *methodology test* anwenden würde.

31 Treas. Reg. § 1.501(c)(3)-1(d)(3)(i): „[...] An organization may be educational even though it advocates a particular position or viewpoint so long as it presents a sufficiently full and fair exposition of the pertinent facts as to permit an individual or the public to form an independent opinion or conclusion. On the other hand, an organization is not educational if its principal function is the mere presentation of unsupported opinion."

32 *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 8: „[...] disseminating truthful information to the public".

33 *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 8: „[...] poorly developed in IRS jurisprudence".

34 Prägnant *Hopkins*, The Law of Tax-Exempt Organizations, 11. Aufl. 2015, S. 264: „Thus, the federal tax law does not contain a threshold, generic definition of the term educational, but rests on the concept that subjects spoken or written about must be objectively developed or founded."

35 National Alliance v. United States, 710 F.2d 868 (D.C. Cir. 1983): „[...] we do not attempt a definition".

36 So *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 10: „Although the examples included are somewhat useful, the general definition of ‚educational' set forth in the Regulation is so vague as to be nearly useless".

37 National Alliance v. United States, 710 F.2d 868 (D.C. Cir. 1983).

38 Vgl. *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 11.

Dieser Test stellt nicht mehr auf den Standpunkt selbst ab, wie er von einem Antragsteller zum Ausdruck gebracht wird, sondern betrachtet die Methode, die ein Antragsteller verwendet, um seine Botschaften zu vermitteln.

Dieser Test wurde schließlich im Jahr 1986 in IRS Revenue Procedure 86-43 niedergeschrieben. Nach Sec. 3.03 zeigt das Vorhandensein von einer der folgenden Faktoren in der Publikation an, dass die von der Organisation zur Verbreitung ihrer Inhalte angewendete Methode nicht *educational* ist:

1. Die Präsentation von Meinungen oder Positionen wird nicht von Fakten getragen, aber stellt zugleich einen erheblichen Teil der Außenkommunikation der Organisation dar.
2. Die tragenden Fakten sind verzerrt.
3. Die Präsentation der Organisation macht erheblichen Gebrauch von aufrührerischer und abschätziger Sprache und trifft Schlussfolgerungen eher auf der Basis von starken Emotionen als auf der Basis von objektiver Bewertung.
4. Der Ansatz der Organisation zielt nicht darauf ab, ein Verständnis bei der adressierten Zielgruppe oder Leserschaft zu schaffen, weil er deren Background oder Bildungsstand nicht hinreichend aufnimmt.

In Sec. 3.04 wird sodann jedoch klargestellt, dass die vorgenannten Kriterien lediglich indikativen Charakter haben und das Gesamtbild im Einzelfall doch zur Annahme von *educational* führen könne. Dieser neue Test wurde bereits von Gerichten bestätigt und für verfassungsmäßig erklärt[39].

(2) IRS Revenue Ruling 67-4

Der *methodology test* gibt eine Hilfestellung, um *educational* von *advocacy* abzugrenzen. Allerdings helfen insbesondere die ersten drei Kriterien wenig, um das Merkmal positiv festzustellen. Daher hat im Jahr 2006 das Büro des *Chief Counsel of the IRS* in einem *non-precedential advisory memorandum* vorgeschlagen, dass die ersten drei Kriterien sich regelmäßig nur zur Abgrenzung zu *advocacy* verhalten und dass lediglich das vierte Kriterium die Frage beantwortet, ob eine Tätigkeit bzw. ein Inhalt *educational in nature* ist. Doch hier wird schnell deutlich, dass das letzte Kriterium allein für sich genommen wenig geeignet ist dies festzustellen. Vielmehr hat der IRS bislang auf seine eigenen Präzedenzfälle geschaut. Maßgeblich ist hier insbesondere IRS Revenue Ruling 67-4, in welcher die Behörde einen Fall zu entscheiden hatte, in dem es um die Veröffentlichung von wissenschaftlicher und medizinischer Literatur ging. Hieraus hat sich dieser vierstufige „Test" entwickelt, der den Rahmen für die große Mehrzahl von IRS-Entscheidungen bezüglich journalistischer Unternehmungen darstellt[40]. Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein:

1. Der Inhalt der Publikation ist *educational* (im weiten Wortsinn).
2. Die Aufbereitung/Herstellung des Materials folgt Methoden, die allgemein als *educational* im Charakter anerkannt sind.
3. Die Verbreitung ist notwendig oder wertvoll, um die *educational* oder wissenschaftlichen Ziele zu erreichen.
4. Die Art und Weise, in welcher die Verbreitung erfolgt, lässt sich von gewöhnlicher kommerzieller Publikation unterscheiden.

Bei Kriterium 1) grenzt der IRS wie folgt ab: Instruktiv ist nach wie vor IRS Revenue Ruling 66-220 aus dem Jahr 1966[41]. Hier entschied der IRS die Frage der Steuerbefreiung zugunsten einer *non-profit broadcasting station*, die Musik, literarische Produktionen, Vorlesungen und Diskussionen zu gesellschaftlich relevanten Themen ausstrahlte. Später grenzte der IRS diese Art von Rundfunk ab von Einrichtungen, die lediglich Meinungen ohne ausreichende Faktengrundlage verbreiten, wie es etwa bei (Meinungs-)Kolumnen von Zeitungen der Fall sei[42]. Die qualitative Aussage lässt sich so zusammenfassen: Je höher der Meinungsanteil einer Publikation ist, desto kritischer wird der IRS im Einzelfall prüfen. Im Hinblick auf die Adressaten-Gruppe gilt, dass die Publikationen tatsächlich der Allgemeinheit oder jedenfalls einem großen Adressatenkreis zur Verfügung stehen müssen. In der Entscheidung *Phi Delta Theta Fraternity v. Comm'r* entschied der *U. S. Tax Court*, dass es für den öffentlichen Zweck nicht ausreiche, wenn primär die Mitglieder einer Studentenverbindung von den veröffentlichten Inhalten angesprochen werden[43]. Zusammenfassend schaut der Prüfungsmaßstab somit auf das Gesamtpaket: das Format, die Fakten-Grundlage und ihre kritische Würdigung, die instruktive Vermittlungs-Methode und der angemessenen Zuschnitt auf die Adressaten-Gruppe sowie die Ausrichtung auf Themen von gesellschaftlicher Relevanz.

Bei Kriterium 2) bestimmt der IRS die Methodengerechtigkeit nach den folgenden Kriterien, die in einem *General Counsel Memorandum* aus dem Jahr 1982 dargelegt sind[44]: Wird die Einrichtung von anerkannten Experten betrieben und gemanagt? Folgt die Auswahl der Artikel inhaltlichen Gesichtspunkten statt monetärer Erwägungen? Fokussieren sich die Beiträge eher auf politische bzw. gesellschaftlich bedeutsame Fragen als auf solche, die – boulevardmäßig – „*mass appeal*" ausüben? Werden die Artikel von fachlichen Experten verfasst?

Kriterium 3) stellt in der Praxis keine nennenswerte Hürde für journalistische Formate dar. Denn regelmäßig wird die Botschaft bzw. das Anliegen der Einrichtung erst durch die Veröffentlichung der Beiträge vermittelt werden können. Dies könnte lediglich in Zweifel gezogen werden, wenn eine Einrichtung den überwiegenden Schwerpunkt auf die Organisation von Veranstaltungen legt und Publikationen daher lediglich als „Beiprodukte" zu behandeln wären.

39 Nationalist Movement v. Comm'r, 102 T.C. 558, 588–89 (1994) ebenfalls für den Fall einer „white supremacy group".

40 Ausführlich zu den einzelnen Kriterien *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 11 ff.

41 Rev. Rul. 66-220, 1966-2 C.B. 209.

42 Zu derartigen Modellen I.R.S. Gen. Couns. Mem. 33,325 (August 31, 1966): „[...] could hardly be said [to represent] the use of traditionally accepted methods of education [...] or to be in substantial conformity with the standards observed by regularly established educational institutions".

43 Phi Delta Theta Fraternity v. Comm'r, 90 T.C. 1033, 1039–40 (1988).

44 I.R.S. Gen. Couns. Mem. 38,845 (May 4, 1982).

3. Abgrenzung zu gewöhnlichen kommerziellen Publikationen

a) Verwendung kommerzieller Finanzierungsmodelle

Der praktisch relevanteste und schwierigste Aspekt dieser Prüfung ist schließlich die Frage nach der Abgrenzung von gewöhnlichen kommerziellen Publikationen. Dies betrifft zum einen die Frage, ob die Einkünfte aus Werbung zu versteuern sind und zum anderen die Frage, ob die Verwendung derartiger Finanzierungsmodelle kommerzielle Motive erkennen lässt, die eine Befreiung nach Sec. 501(c) (3) verhindern. Zugleich ist offensichtlich, dass diese beiden Fragen in einer gewissen Wechselwirkung stehen[45]. Die Gretchenfrage stellt sich für den Non-Profit-Journalismus dabei regelmäßig in Form der Abgrenzung eines Non-Profit-Publishing von einem For-Profit-Publishing, das lediglich keine Gewinne abwirft[46]. Wichtigste Quelle zu dieser Frage ist auch hier ein Memorandum des IRS *General Counsels*, das die Aktivitäten benennt, die der IRS einer kommerziellen Publikation zuordnet. Dieses beinhaltet etwa die Wahl eines Verkaufspreises, der denen kommerzieller Modelle entspricht, oder das Verwalten der Einrichtung in einer Weise, welche die Erwartung auf Gewinnerzielung weckt. Ausdrücklich genannt wird aber etwa auch das nahezu ausschließliche Publizieren zum Verkauf (und lediglich wenige Exemplare kostenlos an *charities* verteilen) sowie das Ansammeln von Gewinnen in einem Maße, das die Ausgaben von *educational programs* überschreitet[47]. Letztlich stellen sich für den IRS zwei Fragen: Verwendet die Organisation traditionelle kommerzielle Modelle, um Umsatz zu erzielen (Werbung/Abonnements)? Wie steht es um die Profitabilität der Organisation?

Für publizierende Einrichtungen ist zu prüfen, ob sich das Anbieten und Schalten von Werbeanzeigen in Publikationen als kommerziell darstellt. Nach Auffassung des IRS sind marktübliche Werbeanzeigen ohne das Vorliegen besonderer Umstände regelmäßig als kommerzielle Aktivität zu betrachten[48]. In diesem Fall sind die Einnahmen als *unrelated business income* zu besteuern und können je nach Umfang den Befreiungsstatus der Einrichtung gefährden. Diese Prüfung hat allerdings stets im Wege der Einzelfallprüfung unter Würdigung der Gesamtumstände zu erfolgen, wie der *Supreme Court* im Jahr 1986 festgestellt hat[49]. Danach können sich Werbeanzeigen als nicht-kommerziell und somit unschädlich darstellen, wenn die Werbeanzeigen einen engen inhaltlichen Bezug zur Publikation aufweisen[50].

Auch alle anderen Einkünfte müssen sich im Einzelfall daran messen lassen, ob es sich um eine geschäftliche Aktivität handelt, die regelmäßig ausgeübt wird und nicht unmittelbar mit der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks zusammenhängt. Ein Beispiel sind etwa „*story fees*“, die eine journalistisch-investigativ arbeitende Organisation für die Weitergabe von Recherche-Ergebnisse an andere Medien erhebt. Soweit es sich nicht lediglich um ganz geringfügige Aufwandsentschädigungen (im Sinne einer niedrigen „Schutzgebühr“) handelt, dürfte der IRS von einem kommerziellen Charakter ausgehen, soweit nicht besondere Umstände vorliegen. Folglich wären die hieraus resultierenden Einkünfte als *unrelated business income* zu besteuern, da die Einrichtungen letztlich wie kommerziell ausgerichtete Agenturen auftreten, die Nachrichten veräußern. Bei der Frage, bis zu welchem Umfang derartige Einkünfte für den Befreiungsstatus der Einrichtung nach Sec. 501 (c) (3) IRC unschädlich sind, wären dann wiederum die Gesamtumstände zu berücksichtigen (z.B. Anteil an Gesamtfinanzierung, Bemühungen um Fundraising).

Anschaulich wurde die Abgrenzung im Falle eines „*ethnic oriented*“ *newspapers*[51]. Einzige Aktivität dieser Einrichtung war die Veröffentlichung einer wöchentlichen Zeitung, die lokale, nationale und „Welt“-Nachrichten enthielt. Dabei erfolgte die Aufteilung der Seiten gleichmäßig unter Berücksichtigung des *community interest* auf drei Arten von Nachrichten: Nachrichten von lokaler Bedeutung für die Mitglieder einer bestimmten ethnischen Gruppe, nationale und internationale Nachrichten von Bedeutung für diese Gruppe sowie Werbeseiten. Der Umsatz der Zeitung generierte sich aus Werbung und dem Verkauf der Zeitung an die Allgemeinheit. Obwohl die Zeitung schon längere Zeit herausgegeben wurde, erwirtschaftete sie bislang keine Gewinne. Aus Sicht des IRS waren hier die Voraussetzungen einer Befreiung nach Sec. 501 (c) (3) IRC nicht erfüllt, da sich die Aktivitäten nicht von denen kommerzieller Produkte unterscheiden ließen.

In anderen Fällen zeigte sich jedoch, dass der IRS großzügiger verfährt, wenn die publizierende Einrichtung zeigen kann, dass ihre Bemühungen für Fundraising nicht erfolgreich waren[52], aber dennoch mit dem Geld von Abonnements Umsatz generiert wird.

b) Profitabilität

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass fehlende Profitabilität für sich allein kein hinreichender Indikator sein kann. Hier grenzt der IRS in seiner Praxis regelmäßig schlechte Geschäftsführung von gemeinnützigen Absichten ab[53]. Aller-

45 Peoples Translation Serv., 72 T.C. at 50: „[...] while the sale of advertising space will not automatically disqualify a journal from tax-exempt status [...] the abscence of advertisements in the bulletin underscores petitioner's lack of commercial intent“.

46 Ausführlich zu „*educational activity as commercial business*“ *Hopkins*, The Law of Tax-Exempt Organizations, 11. Aufl. 2015, S. 280 ff. und *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 15 ff.

47 Siehe im Einzelnen I.R.S. Gen. Couns. Mem. 38, 845 (May 4, 1982).

48 Siehe IRS Publication 598 (Rev. January 2017), Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations, S. 11 Stichwort „Advertising Sales“: „The sale of advertising in a periodical of an exempt organization that contains editorial material related to the accomplishment of the organization's exempt purpose is an unrelated business that exploits an exempt activity, the circulation and readership of the periodical.“; online abrufbar unter https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

49 United States v. American College of Physicians, 465 U.S. 834, 846–47 (1986).

50 United States v. American College of Physicians, 465 U.S. 834, 846–47 (1986): „By coordinating the content of the advertisements with the editorial content of the issue, or by publishing only advertisements reflecting new developments in the [field], perhaps [a publisher] could satisfy the stringent standards erected by Congress and the Treasury“.

51 IRS Rev. Rul. 77-4, 1977-1 C.B. 141.

52 Für den Fall einer religiösen Zeitschrift Pulpit Resource v Comm'r, 70 T. C. 594, 610 (1978).

53 *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 18: „[...] poor business planning as opposed to charitable intent“.

dings kommt dem Aspekt der Profitabilität – in beide Richtungen – eine starke Indizwirkung zu. Diese fällt besonders stark ins Gewicht, wenn eine Unternehmung über einen längeren Zeitraum deutliche Gewinne einfährt[54]. Im Grundsatz erkennt der IRS jedoch an, dass es für eine journalistische Non-Profit-Einrichtung notwendig sein kann, Einnahmen durch Verkäufe und Abonnements zu generieren, wenn dies zur Verwirklichung des steuerbefreiten Zwecks unerlässlich ist. Falls dies im Einzelfall zu (geringen) Überschüssen führt, wirkt es sich positiv aus, falls diese Gewinne wiederum in gemeinnützige Zwecke investiert werden.

4. Verbot von politischen „Action-Organizations" und „Lobbying"

Unabhängig von den vorgenannten Kriterien gibt es erhebliche Einschränkungen für politische Aktivitäten, die sich unmittelbar aus Sec. 501 (c) (3) ergeben[55]. Zum einen ist es danach nicht erlaubt, in erheblichem Umfang Einfluss auf Gesetzgebung auszuüben und es ist gänzlich verboten, Wahlkampf zu betreiben, indem bestimmte Kandidaten für öffentliche Ämter unterstützt werden. Derartige Einrichtungen werden als *action organizations* bezeichnet. Als eng umgrenzte Ausnahmen von diesem generellen Verbot kommen jedoch die Analyse ohne Parteibezug (*non-partisan analysis*) sowie Lobbying in ganz unerheblichem Rahmen in Betracht[56].

C. Non-Profit-Journalismus in Deutschland

I. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen

In Deutschland sind die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Einrichtung als „steuerbegünstigte Körperschaft" in den §§ 51 ff. AO geregelt[57]. Sie weisen deutliche Gemeinsamkeiten mit dem US-Recht auf[58]. So können nur „Körperschaften" i.S.d. KStG (also z.B. Vereine oder Kapitalgesellschaften) steuerbegünstigt sein, die „ausschließlich" steuerbegünstigte Zwecke verfolgen (§§ 52 – 54 AO). Darüber hinaus muss die Körperschaft selbstlos handeln (§ 55 AO). Zur Selbstlosigkeit gehört insbesondere der Non-Profit-Status, d.h. es dürfen keine Gewinne an Gesellschafter oder Mitglieder ausgeschüttet und keine unverhältnismäßig hohen Vergütungen an Dritte gezahlt werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 3 AO). Ferner muss die Satzung den Anforderungen der §§ 59 ff. AO entsprechen.

Ebenso wie in den USA reicht es nicht aus, dass eine Körperschaft nach ihrer Satzung ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Vielmehr muss auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke „gerichtet sein" (§ 63 Abs. 1 AO). Sowohl auf Satzungs- wie auch auf Geschäftsführungsebene verlangt der Grundsatz der Ausschließlichkeit, dass „nur" steuerbegünstigte (End-)Ziele verfolgt werden, d.h. die Tätigkeit der Körperschaft final auf die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet ist[59]. Abweichend vom US-Steuerrecht kennt das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nach Aufgabe der sog. Geprägetheorie[60] kein Verbot einer „überwiegenden" kommerziellen Tätigkeit mehr. Vielmehr sind Mittelbeschaffungsbetriebe solange erlaubt, wie diese nicht zum „Selbstzweck" werden[61]. Kommerzielle Aktivitäten werden in die Steuerbegünstigung einbezogen, wenn ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65 ff. AO vorliegt, was voraussetzt, dass der steuerbegünstigte Zweck gerade durch die entgeltliche Tätigkeit verwirklicht wird.

Im Weiteren ist zunächst zu untersuchen, ob und unter welchen Bedingungen Aktivitäten im Bereich des „Non-Profit-Journalismus" (z.B. Recherche-Netzwerke, Online-Zeitungen, Blogs etc.) als Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S.v. § 52 Abs. 2 S. 1 AO anzusehen sind. Anschließend wird zu überlegen sein, welche steuerlichen Auswirkungen kommerzielle Finanzierungsmodelle (z.B. Werbung oder die entgeltliche Verwertung von Rechercheergebnissen) auf eine mögliche Steuerbegünstigung haben.

II. Non-Profit-Journalismus als steuerbegünstigter Zweck

1. Keine Erwähnung der „Förderung des Journalismus" in § 52 Abs. 2 S. 1 AO

Im Ausgangspunkt ist festzustellen, dass die „Förderung des Journalismus" im geltenden Katalog der gemeinnützigen Zwecke in § 52 AO nicht vorkommt. Vorstöße aus dem politischen Raum, den Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO in diese Richtung zu ergänzen[62], sind bisher nicht aufgegriffen worden. Aus der Tatsache, dass journalistische Tätigkeiten – also insbesondere Recherche, Nachrichtenaufbereitung und Nachrichtenvermittlung – im geltenden Katalog der gemeinnützigen Zwecke nicht ausdrücklich erwähnt werden, folgt aber noch nicht, dass diese Betätigungen nicht steuerbegünstigt sein können. Denn es bleibt – nicht anders als in den USA – auch für das deutsche Recht zu prüfen, ob solche Tätigkeiten unter einen der bekannten und begrifflich eher allgemein umschriebenen gemeinnützigen Zwecke nach § 52 Abs. 2 S. 1 AO wie z.B. „Volksbildung",

54 Incorp. Trustees of Gospel Worker Soc'y v. United States, 510 F. Supp. 374 (D.D.C. 1981).

55 Sec. 501 (c)(3): „[...] no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation [...] and which does not participate in, or interveen in (including the publishing or distributing of statements) any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office".

56 Siehe hierzu ausführlicher *Hermes*, Guide to the Internal Revenue Service Decision-Making Process under 501 (c) (3) for Journalism and Publishing Non-Profit Organizations, 2012, S. 22 ff.; *Taylor*, The Law of Tax-Exempt Organizations in a Nutshell, 2011, S. 91 ff.

57 Für einen Überblick *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2017, Vor §§ 51–68 AO Rz. 15 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, 2013, Vor § 51 AO Rz. 1 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 1.25 ff.

58 Für eine nähere rechtsvergleichende Analyse vgl. die Arbeiten von *Geringhoff*, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland, 2008 und *Plappert*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht: Ein systematischer Rechtsvergleich zwischen den USA und Deutschland, 2009.

59 Zur „Gesamtfinalität" s. nur *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2017, § 56 AO Rz. 4; *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49, 58.

60 Dazu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 4.90 ff.

61 Vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631 = FR 2007, 963; aus dem Schrifttum nur *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2017, § 56 AO Rz. 13 ff.

62 Vgl. etwa den Antrag der Fraktion der FDP im Landtag Nordrhein-Westfalen „Beitrag zu Vielfalt und Qualität im Journalismus leisten – Gemeinnützigkeit von Journalismus anerkennen" v. 24.6.2014, LT-Drucks. 16/6130.

„Völkerverständigung" oder „Demokratisches Staatswesen"[63] subsumiert werden können.

2. Non-Profit-Journalismus als Förderung der Volksbildung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO)

a) Begriff der Bildung

Journalismus zielt auf Recherche, Wissensvermittlung und Aufklärung. Folglich liegt es – wie auch der rechtsvergleichende Blick in die USA gezeigt hat – nahe, beim steuerbegünstigten Zweck der Förderung der „Volks- und Berufsbildung" (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) anzusetzen. Hierfür spricht auch, dass der gemeinnützigkeitsrechtliche Bildungsbegriff grundsätzlich weit zu verstehen ist[64]. Er umfasst etwa auch die Erwachsenenbildung einschließlich der Berufs- und Fortbildung[65] und meint ganz allgemein die „Vermehrung der Kenntnisse und Fähigkeiten des Einzelnen"[66]. In diesem Sinne ist der Bereich der Bildung als Vermittlung des vorhandenen Wissens von Wissenschaft und Forschung abzugrenzen, die systematisch und mit wissenschaftlichen Methoden nach neuer Erkenntnis sucht[67]. Steuerbegünstigte Bildung setzt zwar kein bestimmtes Bildungskonzept voraus[68], allerdings bedürfen gemeinnützige Bildungszwecke – was ihre Inhalte und Ziele sowie die Art und Weise der Wissensvermittlung angeht – der Abgrenzung von nicht steuerbegünstigter Freizeitgestaltung und Unterhaltung[69].

Der Begriff der Volksbildung i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO umfasst nach allgemeiner Ansicht auch die politische Bildung, „der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins geht"[70]. Auch politische Bildung muss dabei stets sachlich und möglichst umfassend informieren[71]. Für die weiteren Überlegungen kann somit festgehalten werden, dass der Begriff der gemeinnützigen „Bildung" weit zu verstehen ist und alle Bestrebungen umfasst, die dazu dienen, das „Wissen und die Fähigkeiten des Einzelnen" zu vermehren. Allerdings liegt nicht in jeder Informationstätigkeit bereits eine gemeinnützige „Volksbildung", vielmehr muss gerade ein pädagogisches Anliegen – also die Vermittlung bestimmter Kenntnisse – im Vordergrund stehen[72].

b) Non-Profit-Journalismus als Wissensvermittlung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit

Wendet man dieses Verständnis der gemeinnützigen „Volksbildung" auf den Non-Profit-Journalismus an, so ist im Ausgangspunkt festzustellen, dass praktisch jede ernsthafte journalistische Tätigkeit zugleich „Bildungscharakter" hat, weil sie darauf gerichtet ist, das Wissen der Öffentlichkeit über aktuelle Entwicklungen zu vermehren und die Fähigkeit zum Verständnis gesellschaftlicher Zusammenhänge zu verbessern. Vor diesem Hintergrund liegt es in der Tat nahe, die Gemeinnützigkeit von „Non-Profit-Journalismus" auf den steuerbegünstigten Zweck „Volksbildung" (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) zu stützen[73]. Wer die Öffentlichkeit objektiv und neutral über aktuelle Entwicklungen informiert und in Reportagen und Hintergrundberichten über gesellschaftliche Zusammenhänge aufklärt, vermehrt das Wissen der Bürger und stärkt zugleich ihre Einsichtsfähigkeit. Dass an einer unabhängigen und vielfältigen Berichterstattung ein besonderes „Allgemeininteresse" (§ 52 Abs. 1 S. 1 AO) besteht, belegt bereits die Existenz der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten[74]. Privat finanzierter Non-Profit-Journalismus kann insbesondere dort einen Beitrag zur „Volksbildung" leisten, wo ausführlich und abgewogen über Hintergründe von Entwicklungen berichtet wird, die in den meisten „kommerziell" ausgerichteten Medien nur am Rande vorkommen. Ferner ist an „investigative" Recherchen zu denken, mit denen die Öffentlichkeit über bislang unbekannte Fakten oder ungeklärte Zusammenhänge aufgeklärt werden soll. Solche Recherchen sind ebenfalls vom gemeinnützigen Bildungsbegriff umfasst, weil dieser nicht auf die Verbreitung von bereits bekannten Informationen zu beschränken ist, sondern auch die Vermittlung von „neuen" Informationen miteinschließt. Die Tätigkeit von „Recherchenetzwerken", die über umfangreiche investigative Untersuchungen neue Fakten aufdecken sollen, um diese anschließend medial aufzubereiten und an die Öffentlichkeit weiterzugeben, kann daher ebenfalls zur gemeinnützigen Bildungstätigkeit gerechnet werden.

Zur gemeinnützigen Bildung zählt nicht nur die Erschließung und Vermittlung von „Wissen", sondern auch die Vermehrung von „Fähigkeiten". Dies gilt insbesondere für die „politische Bildung", die – wie der BFH feststellt – auf die „Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins"[75] zielt. Dazu kann auch (Non-Profit-)Journalismus beitragen, wenn er die Allgemeinheit gezielt über gesellschaftliche und politische Zusammenhänge aufzuklären sucht. Denn zum politischen Bildungsauftrag gehören richtigerweise nicht nur „Information und Aufklärung" sondern auch die „Analyse des (gesellschaftlichen) Ist-Zustandes"[76]. Unabhängiger Non-Profit-Journalismus kann aber nicht nur die politische Wahrnehmungsfähigkeit des Einzelnen stärken, sondern fördert regelmäßig auch die Fähigkeit der Bürger zum kritischen Umgang mit Medien überhaupt. Man denke etwa an

63 Vgl. für einen Überblick nur das „ABC gemeinnütziger Zwecke" bei *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2016, § 52 AO Rz. 260.

64 Statt Vieler nur *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2016, § 52 AO Rz. 149.

65 Vgl. BFH v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890, 891 = FR 1988, 586; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.99.

66 So etwa FG Schleswig-Holstein v. 22.3.1996 – I 535/92, EFG 1996, 940; ebenso FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris.

67 Ebenso FG Schleswig-Holstein v. 22.3.1996 – I 535/92, EFG 1996, 940, 941.

68 Vgl. FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris.

69 Vgl. dazu allerdings im Rahmen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG BFH v. 27.4.2006 – V R 53/04, BStBl. II 2007, 16, 18.

70 Vgl. BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202; FG Hessen v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, juris; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.102.

71 Zuletzt FG Hessen v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, juris (Rev. BFH – V R 1/17).

72 So auch FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris.

73 So auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.100.

74 Zur Gewährleistung der Rundfunkfreiheit und dem Auftrag des öffentlich-rechtlichen Rundfunks zuletzt BVerfG v.25.3.2014 – 1 BvF 1/11 und 1 BvF 4/11, BVerfGE 136, 9 Rz. 34 ff.

75 BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202.

76 So zutreffend FG Hessen v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, juris (Rev. BFH – V R 1/17).

Recherchenetzwerke und Blogs, die gezielt nach sog. „Fake News" suchen und öffentlich darüber berichten. Auch eine kritische Auseinandersetzung mit der – zunehmend emotional verzerrten – Berichterstattung in sozialen Medien oder die Aufklärung der Nutzer über die zunehmende Medienkonzentration und den damit verbundenen Verlust an thematischer Vielfalt haben „bildenden" Charakter, weil sie die Medienkompetenz der Öffentlichkeit zu verbessern helfen.

Nicht jede Informationstätigkeit ist jedoch bereits eine gemeinnützige „Volksbildung". Daran fehlt es z.B. – worauf das FG München[77] hingewiesen hat – bei der typischen Öffentlichkeitsarbeit eines Vereins, weil diese nicht in erster Linie Bildungszwecken, sondern nur der Information der Öffentlichkeit über die jeweiligen Vereinszwecke dient[78]. Gleiches gilt für eine Berichterstattung, die nicht in erster Linie auf die Vermittlung von Wissen abzielt, sondern in erster Linie die öffentliche Meinung in eine bestimmte Richtung beeinflussen oder das Publikum lediglich unterhalten soll. Ob eine journalistische Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne auf die Verfolgung von gemeinnützigen „Bildungszwecken" gerichtet ist, hängt somit letztlich von den tatsächlich verfolgten Zielen ab. Somit bedarf es – nicht anders als nach dem US-Steuerrecht – auch nach deutschem Gemeinnützigkeitsrecht gewisser „Prüfsteine" dafür, wann im Einzelfall Bildungszwecke verfolgt werden. Als Indizien dafür, dass die Vermittlung von Wissen und Fähigkeiten im Mittelpunkt einer journalistischen Tätigkeit stehen, können z.B. eine objektive und neutrale Auswahl und Aufbereitung der Themen[79] sowie ein „pädagogischer" Anspruch dienen, der die Aufnahmefähigkeit der Adressatenkreise berücksichtigt und sich erkennbar um eine verständliche Darstellung von Zusammenhängen bemüht. Umgekehrt sprechen eine einseitige thematische Aufbereitung der Inhalte, die Äußerung nicht näher begründeter Meinungen und ein vorrangiger Unterhaltungsanspruch gegen die Verfolgung von Bildungszwecken.

c) Vergleichbarkeit mit Internet- und Rundfunkträgervereinen sowie Internetplattformen

Die Anerkennung von Non-Profit-Journalismus als Förderung gemeinnütziger „Volksbildung" findet zudem eine gewisse Bestätigung durch die steuerrechtliche Behandlung vergleichbarer Einrichtungen. So hat die Finanzverwaltung sog. Internet- und Rundfunkträgervereine, die den Bürgern einer Region einen freien Zugang zum Internet und zu (lokalen und überregionalen) Rundfunkprogrammen eröffnen, als gemeinnützige Organisationen zur Förderung der „Volksbildung" anerkannt[80]. Auch bei diesen Einrichtungen steht regelmäßig das Ziel im Vordergrund, den Zugang zu Informationen zu erleichtern und das Wissen der Allgemeinheit zu vermehren. So heißt es in der Verfügung der OFD Hannover zu „Trägervereinen Offener Kanäle und des Bürgerrundfunks" v. 11.3.2002[81]: „Trägervereine, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung diese Aufgaben wahrnehmen, [...] fördern kreative Fähigkeiten, unterstützen medienpädagogische Zielsetzungen und beleben die öffentliche Meinungsbildung [...]. Sie leisten damit medienpädagogische Arbeit und dienen der Förderung der Volks- und Berufsbildung [...]."

Als weiteres Beispiel für ein weites Verständnis der „Volksbildung" kann auch auf internetbasierte Informationsplattformen hingewiesen werden, die – vergleichbar mit einer öffentlich zugänglichen Bibliothek[82] – über das Internet der Öffentlichkeit bestimmte Wissensinhalte zur freien Nutzung zur Verfügung stellen. Solche Einrichtungen (man denke z.B. an die internetbasierte Enzyklopädie „Wikipedia") fördern ebenfalls Bildungszwecke und können daher steuerbegünstigte Spenden entgegennehmen, wenn sie als (inländische) gemeinnützige Körperschaft organisiert sind oder – wie im Fall von Wikipedia – entsprechende Spenden über eine inländische gemeinnützige Förderorganisation einwerben (§ 58 Nr. 1 AO).

d) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass eine journalistische Tätigkeit, mit der die Öffentlichkeit gezielt über gesellschaftlich relevante Ereignisse informiert und in sachlich fundierter Form über Hintergründe und Zusammenhänge aufgeklärt werden soll, nach gegenwärtiger Rechtslage eine gemeinnützige „Förderung der Volksbildung" i.S.v. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO darstellt[83]. Der geltende Gemeinnützigkeitsbegriff ist somit auch ohne Erweiterung des Zweckkatalogs grundsätzlich weit genug, um neue Formen eines „Non-Profit-Journalismus" – z.B. Recherchenetzwerke, Onlinezeitungen und Blogs – zu erfassen.

3. Andere mögliche steuerbegünstigte Zwecke

Neben der Verfolgung von Bildungszwecken können bestimmte Formen des Non-Profit-Journalismus – je nach inhaltlicher Ausrichtung – u.U. auch noch anderen gemeinnützigen Zwecken zugeordnet werden. Steht z.B. die Förderung des „öffentlichen Diskurses" und der Medienvielfalt als solcher im Vordergrund, ist an eine „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens" zu denken (vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO). Im Unterschied zu (partei-)politischen Zwecken geht es hier nicht um die Verbreitung einer bestimmten politischen Meinung, sondern um die demokratischen Grundprinzipien und ihre objektive und neutrale Würdigung[84]. Dabei sind – wenn zugleich die politische Wahrnehmungsfähigkeit und Medienkompetenz des Einzelnen gestärkt werden soll – häufig gewisse Überschneidungen mit Bildungszwecken i.S.v. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO festzustellen, was für die steuerliche Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft aber unerheblich ist[85]. Die Förderung des „demokratischen Staatswesens" liegt auch deshalb nahe, weil der institutionellen Gewährleistung der

77 FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris.

78 Ebenso bereits *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.100.

79 Vgl. zur „Friedenserziehung" BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, 392 = FR 1989, 255.

80 Vgl. OFD Münster v. 6.2.1996, DB 1996, 656 und OFD Hannover v. 11.3.2002, DB 2002, 661; s. auch Anwendungserlass zur AO – AEAO – Nr. 3 zu § 52 AO.

81 DB 2002, 661.

82 Zu Bibliotheken als gemeinnützige Bildungseinrichtungen vgl. *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2016, § 52 AO Rz. 260 Stichwort: Bibliotheken.

83 Ebenso bereits *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.100; *Hüttemann* in LT-Drucks. 16/2602 – Stellungnahme für den Ausschuss für Kultur und Medien.

84 BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202.

85 Vgl. zum Verhältnis von Volksbildung und der Förderung des demokratischen Staatswesens nur BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202.

Presse- und Meinungsfreiheit unter dem Grundgesetz (vgl. Art. 5 Abs. 1 S. 1 und 2 GG) eine „verfassungsstrukturelle Bedeutung" zukommt[86]. Sie zählt zu den „demokratischen Grundprinzipien", die nach der Rechtsprechung des BFH[87] den Gegenstand der Förderung des „allgemeinen demokratischen Staatswesens" ausmachen. Zielt ein Journalismus-Projekt also weniger auf die Vermittlung bestimmter politischer Bildungsinhalte, sondern auf die „Förderung einer lebendigen und vielfältigen Medienkultur", kommt folglich auch eine Zuordnung zu § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO in Betracht. Dagegen scheidet eine Subsumtion der „Medienkultur" unter die kulturellen Betätigungen i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO regelmäßig aus, da der Begriff der Kultur im Kontext des Gemeinnützigkeitsrechts enger zu verstehen ist und vor allem die Erhaltung von „Kulturwerten" wie z.B. Kunstsammlungen, Bibliotheken und Archiven meint[88].

Aktivitäten im Bereich des (Wirtschafts-)Journalismus, mit denen vor allem die Rechte von Verbrauchern gestärkt werden sollen, können zudem unter den Zweck „Förderung der Verbraucherberatung und Verbraucherschutz" fallen (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 16 AO). Damit sind Maßnahmen gemeint, mit denen die Stellung des Verbrauchers im Wirtschaftsleben gestärkt und Verbraucherinteressen vertreten werden[89]. Eine Zuordnung zum Verbraucherschutz liegt z.B. nahe, wenn vorrangig über ein bestimmtes Marktgeschehen (z.B. im Finanzbereich) berichtet und vor allem Qualitäts- und Leistungsvergleiche zwischen Anbietern (z.B. Vermögensanlage) verbreitet werden. In einem weiteren Sinne lässt sich auch eine Qualitätskontrolle im Mediensektor (z.B. die Aufdeckung von „Fake News") unter den Verbraucherschutz fassen. Auch hier sind wiederum Überschneidungen mit Bildungszwecken denkbar.

Schließlich ist – wenn die Förderung der internationalen Beziehungen im Zentrum der Berichterstattung steht – an den Zweck der „Förderung der internationalen Gesinnung und der Völkerverständigung" zu denken (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO), denn dieser Zweck wird vor allem durch Wissensvermittlung über kulturelle Unterschiede, aber auch über gemeinsame Werte gefördert[90]. Insoweit kommt es vor allem darauf an, dass die Auswahl der journalistischen Inhalte eine entsprechende Zielrichtung (Förderung des friedlichen Zusammenlebens der Völker) hinreichend erkennen lässt. Auch hier ist eine parallele Förderung von Bildungszwecken unschädlich.

4. Förderung der Allgemeinheit und Abgrenzung zu nicht begünstigten Zwecken

Die Feststellung, dass Non-Profit-Journalismus insbesondere als Förderung der Volksbildung (§ 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 AO) anerkannt werden kann, ist lediglich eine notwendige, aber noch keine hinreichende Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit. Denn die Verfolgung der im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecke ist nur „unter den Voraussetzungen des Abs. 1" als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen. Anders ausgedrückt: Eine Gemeinnützigkeit ist z.B. nicht gegeben, wenn die Förderung nur einem fest abgeschlossenen Kreis von Personen zugutekommt (vgl. § 52 Abs. 1 S. 2 AO), oder wenn in erster Linie nicht gemeinnützige Zwecke – wie z.B. politische Zwecke – verfolgt werden[91].

a) Kein fest abgeschlossener Personenkreis

Was die Förderung der Allgemeinheit angeht, so ist vor allem entscheidend, dass die Ergebnisse der gemeinnützigen Tätigkeit allen interessierten Nutzern zugänglich gemacht werden, d.h. der „Allgemeinheit" zugutekommen[92]. Diese Voraussetzung ist sicher erfüllt, wenn die Öffentlichkeit auf die Ergebnisse der journalistischen Arbeit – Nachrichten, Reportagen, Kommentare und Hintergrundberichte – freien Zugriff hat. Dabei spielt es keine Rolle, in welcher Form – z.B. als Druckerzeugnis oder in elektronischer Form – die Inhalte zur Verfügung gestellt werden. Auch die Erhebung eines Nutzungsentgelts zur Finanzierung der Tätigkeit wäre im Rahmen von § 52 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich unschädlich, solange die Informationen weiterhin allen potentiell Interessierten angeboten würden. Solche entgeltlichen Angebote sind aber bisher offenbar eher unüblich, um die eigene finanzielle Unabhängigkeit gegenüber Medienpartnern zu betonen. Zudem stellen sich dann weitere Fragen in Hinsicht auf die Annahme eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs[93].

In diesem Punkt unterscheidet sich der „Non-Profit-Journalismus" zugleich von der Tätigkeit gewerblicher Nachrichtenagenturen oder von freiberuflich tätigen Journalisten, die mit ihrer Tätigkeit zwar ebenfalls zur journalistischen Vielfalt beitragen, aber vorrangig in Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke handeln (vgl. auch § 55 Abs. 1 Halbs. 1 AO). Sie „handeln" mit Informationen, die sie gegen Entgelt und exklusiv einem bestimmten Medienpartner überlassen, so dass die weitere Öffentlichkeit u.U. von den Inhalten ausgeschlossen wird.

b) Förderung privater oder geschäftlicher Interessen

An einer Förderung der Allgemeinheit i.S.v. § 52 Abs. 1 AO fehlt es auch, wenn der Zweck einer Einrichtung in erster Linie in der preisgünstigen Versorgung der Bevölkerung mit Gütern und Leistungen besteht[94]. Aus diesem Grund hat z.B. die Finanzverwaltung Internetträgervereinen die Gemeinnützigkeit versagt, wenn die Zurverfügungstellung von Zugängen zu Kommunikationsnetzen im Vordergrund des Wirkens steht[95]. Hinter dieser Einschränkung steht die Überlegung, dass eine

86 Dazu zuletzt BVerfG v. 25.3.2014 – 1 BvF 1/11 und 1 BvF 4/11, BVerfGE 136, 9 Rz. 34 ff.

87 Dazu BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202.

88 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, 2012, § 55 AO Rz. 25; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.96.

89 Siehe *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2016, § 52 AO Rz. 149.

90 Vgl. *Roeder* in Winheller u.a. (Hrsg.), Das gesamte Gemeinnützigkeitsrecht, 2016, § 52 AO Rz. 169 ff.

91 Vgl. dazu näher *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.50 ff.

92 Zur Förderung der Allgemeinheit als „Exklusivitätsverbot" vgl. näher *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, 2012, § 52 AO Rz. 10.

93 Dazu unten C. III 1.

94 Zu dieser Einschränkung vgl. BFH v. 28.8.1968 – I 242/65, BStBl. II 1969, 145; BFH v. 19.6.1974 – I R 14/73, BStBl. II 1974, 664; ferner FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 3.61 ff.

95 Vgl. OFD Münster v. 6.2.1996, DB 1996, 656 und Anwendungserlass zur AO Nr. 3 zu § 52 AO; mit ähnlicher Argumentation FG München v. 25.7.2016 – 7 K 2859/14, juris.

„typische gewerbliche Betätigung" im Allgemeinen nicht gemeinnützig ist[96]. Auch ein besonders „erschwingliches" Leistungsangebot begründet für sich genommen noch kein „Allgemeininteresse", solange ein inhaltlicher Bezug zu den in § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgezählten Gemeinwohlzwecken fehlt.

Wendet man diese Maßstäbe auf den Medienbereich an, dann kommt es hier im Kern darauf an, ob sich die Tätigkeit einer „Journalismus-NPO" in der kostengünstigen oder unentgeltlichen Zurverfügungstellung eines „typischen" (kommerziellen) Produkts (z.B. einer Stadtteilzeitung mit wenigen redaktionellen Inhalten und einem hohen Werbeanteil) erschöpft oder ob sie vorrangig auf die Verfolgung steuerbegünstigter Bildungszwecke (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) – gerichtet ist. Dies wird man wiederum vor allem von der objektiven und neutralen Auswahl der Themen und der inhaltlichen Aufbereitung der Medieninhalte abhängig machen müssen. Entscheidend ist, dass die Vermittlung von Wissen und die Stärkung der medialen und politischen Wahrnehmungsfähigkeit der Nutzer im Zentrum stehen, während die Befriedigung des Unterhaltungsinteresses der Nutzer und die Rücksicht auf kommerzielle Gesichtspunkte (z.B. die Attraktivität für Anzeigekunden) zurückzutreten haben.

c) Keine Verfolgung politischer Zwecke

Eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO liegt schließlich nach allgemeiner Ansicht nicht vor, wenn eine Körperschaft sich überwiegend politisch betätigt oder politische Zwecke als Selbstzweck verfolgt[97]. Gleichzeitig ist in Rechtsprechung und Schrifttum anerkannt, dass eine gemeinnützige Körperschaft in Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke Einfluss auf die politische Willensbildung nehmen darf. So hat es der BFH für gemeinnützigkeitsunschädlich gehalten, dass sich ein Verein gelegentlich zur Tagespolitik äußert, solange diese nicht zum Mittelpunkt seiner Tätigkeit wird, sondern die Äußerung der Vermittlung der Ziele der Tätigkeit dient[98]. Zusammenfassend stellt der BFH in seiner jüngsten Entscheidung zu dieser Thematik fest, dass die Grenzen einer „ausschließlichen" Gemeinnützigkeit (§ 56 AO) gewahrt sind, „wenn die Beschäftigung mit politischen Vorgängen im Rahmen dessen liegt, das das Eintreten für die satzungsmäßigen Ziele und deren Verwirklichung erfordert und zulässt, die von der Körperschaft zu ihren satzungsmäßigen Zielen vertretenen Auffassungen objektiv und sachlich fundiert sind und die Körperschaft sich parteipolitisch neutral verhält"[99].

Diese Maßstäbe müssen auch gemeinnützige Journalismus-Projekte beachten, wenn es z.B. um die Themenauswahl und die Art und Weise der Berichterstattung geht. Gerade im Bereich der politischen Berichterstattung werden sich viele Recherchen und Beiträge auf politisch umstrittene Themen beziehen (z.B. „TTIP") und bestimmte politische Akteure betreffen (z.B. die „Neue Rechte"). Eine solche „Politisierung" der Berichterstattung ist solange kein Ausdruck einer – gemeinnützigkeitsschädlichen – parteipolitischen Festlegung, wie sie in erster Linie der Tagesaktualität und der gesellschaftlichen Relevanz geschuldet ist und daher vor allem ein Mittel zur Erfüllung der gemeinnützigen Bildungszwecke darstellt. Denn wer die politische Wahrnehmung der Öffentlichkeit stärken und über gesellschaftliche Zusammenhänge informieren will, muss auch exemplarisch auf konkrete aktuelle gesellschaftliche (Fehl-)Entwicklungen hinweisen und über deren Hintergründe berichten dürfen[100]. Ein solches Handeln bewegt sich – solange es z.B. durch die satzungsmäßigen Bildungszweck bestimmt wird – innerhalb der Grenzen, die das geltende Gemeinnützigkeitsrecht für eine politische Einflussnahme eröffnet.

III. Steuerfragen kommerzieller Finanzierungsmodelle

1. Spenden- und Zuwendungsfinanzierung als Regelfall

Weil gemeinnützigen Einrichtungen der Zugang zum „normalen" Eigenkapitalmarkt wegen des Gewinnausschüttungsverbots verschlossen ist (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO), müssen sie sich auf andere Weise finanzieren. Eine wichtige Finanzierungsquelle bilden private Spenden (einschließlich Mitgliedsbeiträge oder gesellschaftsrechtliche Einlagen ohne Gewinnberechtigung) sowie Zuwendungen privater und öffentlicher Förderer (z.B. Stiftungen). Diese Finanzierungsform ist auch im Bereich des Non-Profit-Journalismus bisher ganz vorherrschend[101]. Neben steuerlichen Erwägungen[102] dürfte dies vor allem inhaltliche Gründe haben. Offenbar möchte man sich zum einen durch den Verzicht auf eine „kommerzielle" Verwertung der Rechercheergebnisse von „herkömmlichen" Medienunternehmen bewusst abgrenzen. Zum anderen wird in der Spendenfinanzierung auch ein deutlicher Beleg für eine inhaltliche Unabhängigkeit der Einrichtung gesehen. Ob diese Bewertung in der Sache immer zutrifft, wird im Schrifttum teilweise bezweifelt. Denn auch bei der Finanzierung durch wenige Großspender und Förderer könnten faktische Abhängigkeiten bestehen[103].

2. Kommerzielle Mittelbeschaffungsaktivitäten

Reichen die Spendenmittel zur Finanzierung der satzungsmäßigen Tätigkeiten nicht aus, so bleibt gemeinnützigen Einrichtungen noch die Möglichkeit, sich im Umfeld ihrer Zwecke wirtschaftlich zu betätigen, um zusätzliche Mittel zu generieren.

96 Siehe bereits BFH v. 28.8.1968 – I 242/65, BStBl. II 1969, 145.

97 Statt vieler nur BFH v. 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = FR 1985, 55; BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200; FG Hessen v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, juris; zuletzt BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110; aus dem Schrifttum eingehend dazu *Weitemeyer/Kamp*, ZRP 2015, 72 ff.; *Hüttemann*, DB 2015, 821 ff.

98 Dazu bereits BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391 = FR 1989, 255.

99 BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, BStBl. II 2017, 1110.

100 Beispielhaft BFH v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200.

101 Vgl. dazu die rechtstatsächlichen Hinweise zur Finanzierung bei *Schnedler/Schuster*, Gemeinnütziger Journalismus weltweit – Typologie von journalistischen Non-Profit-Organisationen, Juni 2015, S. 7 ff., online abrufbar unter https://netzwerkrecherche.org/wp-content/uploads/2015/10/Report-Gemeinn%C3%BCtziger-Journalismus-weltweit.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

102 Dazu unten C. III. 2 und 3.

103 Siehe etwa *v. Lewinski* in v. Lewinski (Hrsg.), Wer bezahlt, bestellt, 2017, S. 123 ff.; ebenso *Schnedler/Schuster*, Gemeinnütziger Journalismus weltweit – Typologie von journalistischen Non-Profit-Organisationen, Juni 2015, S. 44 ff., online abrufbar unter https://netzwerkrecherche.org/wp-content/uploads/2015/10/Report-Gemeinn%C3%BCtziger-Journalismus-weltweit.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

Solche wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach heute ganz herrschender Ansicht auch dann mit dem Gebot der ausschließlichen Gemeinnützigkeit (§ 56 AO) vereinbar, wenn sie lediglich „mittelbar" – nämlich über die Erzielung zusätzlicher Mittel – zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke beitragen[104]. Nach den gleichen Grundsätzen sind auch vermögensverwaltende Tätigkeiten wie z.B. eine entgeltliche Überlassung des Namensrechts oder Logos der gemeinnützigen Einrichtung zu Werbezwecken an Dritte gemeinnützigkeitsunschädlich, weil sie ohne wesentliche Einschränkung der satzungsmäßigen Tätigkeit zusätzliche Einnahmen erschließen[105]. Mit Blick auf den Ausschließlichkeitsgrundsatz sind also lediglich solche entgeltlichen Tätigkeiten kritisch zu bewerten, die weder der Erfüllung der Satzungszwecke dienen, noch – weil insgesamt defizitär – einen finanziellen Überschuss erwirtschaften. Ferner ist zu beachten, dass auch zulässige wirtschaftliche Tätigkeiten, wenn sie die Grenze einer privaten Vermögensverwaltung überschreiten, aus Wettbewerbsgründen einer (partiellen) Steuerpflicht unterliegen (§§ 14, 64 AO). Wendet man diese Grundsätze auf gemeinnützige Einrichtungen des Non-Profit-Journalismus an, so stehen ihnen vielfältige Möglichkeiten zur Mittelbeschaffung zur Verfügung. Man denke nur an Werbeanzeigen (z.B. Anzeigen in einem Onlinemagazin) oder ein Sponsoring auf der Homepage, das je nach Ausgestaltung sogar u.U. steuerfreie Einnahmen generiert[106]. Wie bereits erwähnt, werden solche Marktchancen in der Praxis allerdings offenbar nur wenig genutzt.

3. Verwertungstätigkeiten als steuerbegünstigter Zweckbetrieb

Zentrale Bedeutung für die praktische Ausgestaltung von gemeinnützigen NPO-Journalismus-Projekten hat schließlich die Frage, ob bestimmte kommerzielle Verwertungsaktivitäten einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb (§ 65 AO) darstellen. Zweckbetriebe sind nicht nur unbegrenzt mit dem Gemeinnützigkeitsstatus vereinbar, sondern nehmen sogar an den Steuervergünstigungen (z.B. der Befreiung von der Körperschaftsteuer) teil. Darüber hinaus – und dies ist ein wesentlicher Unterschied zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben – dürfen Zweckbetriebe auch defizitär sein und Verluste können gemeinnützigkeitsunschädlich durch andere steuerbegünstigte Mittel (insbesondere Spenden) ausgeglichen werden[107].

Im Mittelpunkt der Diskussion steht die Frage, ob die entgeltliche Verwertung von Rechercheergebnissen – z.B. die Erhebung einer Gebühr für Onlineangebote oder die entgeltliche Weitergabe von Rechercheergebnisse an Medienpartner – die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs erfüllt. Mangels einer einschlägigen Sonderregelung in § 68 AO beurteilt sich dies nach der Generalklausel des § 65 AO. Die ersten beiden Voraussetzungen – die Einheit von Geschäftsbetrieb und Satzungszweck (§ 65 Nr. 1 AO) und die Notwendigkeit des Geschäftsbetriebs (§ 65 Nr. 2 AO) dürften hier regelmäßig zu bejahen sein, weil der entgeltliche Vertrieb von Medieninhalten gerade der Weitergabe dieser Inhalte an die Öffentlichkeit dient und ein entgeltlicher Vertrieb auch vielfach notwendig sein dürfte, um zumindest einen Teil der Aufwendungen der journalistischen Arbeit zu refinanzieren. Gleiches wird man auch bei einem entgeltlichen Vertrieb an kommerzielle Medienunternehmen annehmen dürfen, solange Rechercheergebnisse ohne Exklusivrechte übertragen werden und mithin weiterhin auch anderen Nutzern zur Verfügung stehen. Damit hängt die Zweckbetriebstätigkeit vor allem an der dritten Voraussetzung, der Unvermeidbarkeit eines Wettbewerbs zu nichtbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art[108]. Letztlich geht es dabei um die Frage, ob die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts und das Interesse der kommerziellen Medienunternehmen an einem steuerlich unverfälschten Wettbewerb Vorrang vor dem Interesse der gemeinnützigen Journalismus-Projekte an einer steuerbegünstigten Verbreitung von Medieninhalten haben. Dagegen spricht aber die Wertung des § 68 Nr. 8 AO, denn im Bereich der Bildung besteht im Regelfall ein überwiegendes Gemeinwohlinteresse an einem vielfältigen und qualitativ hohen Angebot an Bildungsinhalten[109]. Letztlich dürfte die Zweckbetriebseigenschaft – wie bei anderen Bildungsangeboten auch – vor allem davon abhängen, wie deutlich sich die „gemeinnützigen" Medieninhalte – z.B. durch ihre Objektivität, Qualität und Verständlichkeit – von den konkurrierenden Angeboten kommerzieller Wettbewerber abheben[110].

D. Rechtsvergleichende Analyse

Vergleicht man die Steuerrechtslage im Bereich des gemeinnützigen Non-Profit-Journalismus in den USA und in Deutschland, dann überwiegen in der Summe die Gemeinsamkeiten. Dies gilt zunächst für die allgemeinen Voraussetzungen einer Steuerbegünstigung (z.B. die Beschränkung auf körperschaftsteuerpflichtige Einrichtungen, den satzungsmäßigen Non-Profit-Status einschließlich des Gewinnausschüttungsverbots sowie den Grundsatz der ausschließlichen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke). In beiden Rechtsordnungen fehlt zudem eine spezielle Regelung zur Gemeinnützigkeit eines Non-Profit-Journalismus. Dies hat in der Praxis dazu geführt, dass die Steuervergünstigung vorrangig auf die Verfolgung von „Bildungszwecken" (*educational purposes*) gestützt wird. Dieser Ansatz erfordert allerdings in verschiedener Hinsicht eine Präzisierung, um zu verhindern, dass praktisch jede Art der Meinungsäußerung bzw. Berichterstattung steuerbegünstigt ist. Dabei zeigt sich, dass sich die in den USA entwickelten Abgrenzungsmaßstäbe – sog. Methodology-Ansatz – durchaus auch im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht fruchtbar machen lassen, weil die Objektivität und Neutralität einer Berichterstattung ein wichtiges Indiz für die vorrangige Verfolgung von „Bildungszwecken" darstellt. Als weitere Gemeinsamkeit beider Rechts-

104 Grundlegend BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631 = FR 2007, 963; eingehende Nachweise bei *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 6.5 ff.

105 BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62.

106 Vgl. dazu Sponsoring-Erlass v. 19.2.1998, BStBl. I. 1998, 212; s. ferner auch FinMin. Bayern v. 11.2.2000, DB 2000, 548.

107 Zur Bedeutung der Zweckbetriebseigenschaft vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 6.1 ff.

108 Ebenso *D. Fischer*, Stellungnahme zum Antrag der Fraktion der FDP „Beitrag zu Vielfalt und Qualität im Journalismus – Gemeinnützigkeit von Journalismus anerkennen", vom 24.6.2014, LT-Drucks. 16/6130, online abrufbar unter https://netzwerkrecherche.org/nonprofit/wp-content/uploads/sites/4/2015/02/Fischer-Stellungnahme_gem_Journalismus_DF-18022015.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

109 Dazu zuletzt BFH v. 21.6.2017 – V R 34/16, BStBl. II 2018, 55 = UR 2017, 963; s. auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rz. 6.203.

110 Zur Wettbewerbsklausel bei Druckschriften vgl. auch BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, 393 = FR 1989, 255.

ordnungen ist festzustellen, dass eine (partei-)politische Agitation nicht gemeinnützig ist[111].

Rechtstatsächlich ist der gemeinnützige Non-Profit-Journalismus seit vielen Jahren ein fester Bestandteil der US-amerikanischen Medienlandschaft. Demgegenüber haben gemeinnützige Journalismus-Projekte in Deutschland noch Pilotcharakter. Dies lässt sich schon daran erkennen, dass es bisher nur wenig Literatur und noch keine Stellungnahmen seitens der Finanzverwaltung gibt. Auffallend ist ferner, dass sich im Bereich der Finanzierungsmodelle viele Gemeinsamkeiten in den USA und in Deutschland beobachten lassen, was dem Vorbildcharakter der amerikanischen Einrichtungen geschuldet sein könnte. So überwiegen auf beiden Seiten des Atlantiks spendenfinanzierte Einrichtungen, während wirtschaftliche Aktivitäten eher unbedeutend sind. Dies könnte in den USA daran liegen, dass die steuerrechtlichen Grenzen einer erlaubten kommerziellen Tätigkeit und ihre steuerliche Behandlung im Rahmen der „unrelated-business-income-tax" wenig gesichert sind. Näherliegend ist allerdings die Überlegung, dass sich der gemeinnützige Journalismus durch einen bewussten Verzicht auf eine kommerzielle Finanzierung noch stärker von herkömmlichen Medienunternehmen abgrenzen möchte. Der deutsche Non-Profit-Journalismus ist dem bisher gefolgt, was im Vergleich deshalb nicht zwingend erscheint, weil das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht in Hinsicht auf wirtschaftliche Aktivitäten einen größeren Spielraum eröffnet.

E. Ausblick

Vor dem Hintergrund der vorstehenden rechtsvergleichenden Analyse erscheint es schließlich zweifelhaft, ob sich – wie verschiedentlich angeregt – zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine gesetzliche Regelung – z.B. eine Aufnahme von Journalismus in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke des § 52 Abs. 2 AO – empfiehlt[112]. Denn nicht nur die US-amerikanische Entwicklung, sondern auch die Untersuchung zum deutschen Recht haben gezeigt, dass der tradierte Zweckkatalog hinreichende Anknüpfungspunkte für die Anerkennung des Non-Profit-Journalismus als gemeinnützig bietet. Soweit man sich von einer entsprechenden Ergänzung des § 52 Abs. 2 AO mehr Rechtssicherheit bei der Anerkennung von Journalismus-Projekten verspricht, ist daran zu erinnern, dass es ohnehin weniger um die Frage des „Ob", sondern vor allem um die Frage des „Wie" geht. Denn wie auch die Erfahrungen des US-Steuerrechts zeigen, ist vor allem zu überlegen, welche konkreten inhaltlichen Anforderungen man – z.B. in Hinsicht auf Neutralität, Ausgewogenheit und politische Zurückhaltung – an eine „gemeinnützige" journalistische Tätigkeit stellt. Dies dürfte in einer gesetzlichen Regelung nur schwer zu formulieren sein. Nicht erforderlich erscheint hingegen eine zusätzliche Abgrenzung des gemeinnützigen Journalismus gegenüber kommerziellen Medienunternehmen[113]. Denn insoweit stellen bereits die allgemeinen Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts – insbesondere das im Selbstlosigkeitsgrundsatz enthaltene Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) sowie das Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) – sicher, dass gemeinnützige Journalismus-Projekte nicht zugunsten eines gewinnorientierten Medienengagements instrumentalisiert werden. Was schließlich die Frage angeht, ob es zusätzlicher Regelungen bedarf, um in Hinsicht auf bestimmte Formen von kommerziellen Aktivitäten (z.B. der entgeltlichen Verwertung von Recherchen und Medieninhalten) Rechtssicherheit zu schaffen, ist bereits rechtstatsächlich fraglich, ob in der Praxis derzeit dafür überhaupt ein entsprechender Bedarf besteht. Denn die meisten gemeinnützigen NPO-Journalismus-Projekte verzichten bisher offenbar bewusst auf solche wirtschaftlichen Aktivitäten und sehen in einer ganz überwiegenden Spenden- bzw. Zuwendungsfinanzierung und freien Zugänglichkeit von Rechercheinhalten eine Art „Markenzeichen" des gemeinnützigen Journalismus. Auch diese Beobachtung spricht dafür, das Phänomen des „Non-Profit-Journalismus" in Deutschland – mit seinen ganz unterschiedlichen Erscheinungsformen und Finanzierungsmodellen – zunächst weiter zu beobachten und systematisch zu erfassen, bevor der Gesetzgeber sich für konkrete gesetzliche Regelungen entscheidet.

111 Dazu bereits *Hüttemann*, DB 2015, 821 ff.; rechtsvergleichend auch *Rackow*, npoR 2016, 145.

112 Vgl. Koalitionsvertrag für Nordrhein-Westfalen 2017 – 2022, S. 93: „Zur Stärkung der Presse- und Medienvielfalt werden wir mit einer Bundesratsinitiative die Voraussetzungen dafür schaffen, die Anerkennung von Journalismus als gemeinnützige Tätigkeit in der Abgabenordnung zu ermöglichen.", online abrufbar unter https://www.cdu-nrw.de/sites/default/files/media/docs/nrwkoalition_koalitionsvertrag_fuer_nordrhein-westfalen_2017_-_2022.pdf, zuletzt abgerufen am 18.6.2018.

113 Anders noch der Vorschlag der Fraktion der FDP im Landtag Nordrhein-Westfalen v. 24.6.2014, LT-Drucks. 16/6130, der ein ausdrückliches Verbot einer „Gewinnerzielungsabsicht" vorsah.

Tagungsberichte

Reformvorschläge des DJT für das Recht der Non-Profit-Organisationen

Im folgenden Beitrag berichtet der Verfasser über die Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages (DJT) 2018 in Leipzig. Die Abteilung für Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigte sich mit dem Recht der Non-Profit-Organisationen (NPO)[1], ein Novum in der Geschichte des DJT.*

I. Zur Bedeutung des Rechts der Non-Profit-Organisationen

Die Beschlüsse der DJT-Abteilung betreffen neben den materiell-rechtlichen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts auch Vorschläge für mehr Transparenz und Gläubigerschutz sowie eine effizientere Ausgestaltung staatlicher Kontrolle im Non-Profit-Sektor.[2] Als Grundlage diente das Gutachten von *Hüttemann*, der sich mit der Frage beschäftigte, ob es sich empfiehlt, die rechtlichen Rahmenbedingungen für den Non-Profit-Sektor übergreifend zu regeln.[3] Die wirtschaftliche Bedeutung des sogenannten „Dritten Sektors" zwischen Markt und Staat unterstrich *Helmig* in seinem Referat[4] zu Beginn der Abteilungssitzung: 2017 existierten in Deutschland ca. 634.000 NPOs.[5] Stand 2007 trugen NPOs mit 89 Mrd. Euro ca. 4,1 % zum Bruttoinlandsprodukt bei.[6] Abgesehen von der Vielzahl der ehrenamtlich und freiwillig Tätigen sind 2,3 Mio. sozialversicherungspflichtig Beschäftigte und weitere 300.000 geringfügig Beschäftigte im NPO-Sektor tätig.[7]

De lege lata besteht kein Sonderrecht für NPOs. Sie unterliegen zivilrechtlichen Organisationsvorschriften (z.B. aus dem Vereins-, Stiftungs- und Gesellschaftsrecht) und gleichzeitig, wenn sie als gemeinnützig anerkannt werden wollen, dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 52 ff. AO). *Hüttemann* kam zu dem Ergebnis, dass für den rechtsformübergreifenden Rechtstypus der gemeinnützigen NPO in Gestalt des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts bereits seit langem eine übergreifende Regelung existiere.[8] Rechtstatsächlich unterliegen über 90 % aller NPOs in Deutschland den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen.[9] Die übergeordnete Bedeutung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs wird außerdem auch daran deutlich, dass über 100 Gesetze tatbestandlich daran anknüpfen.[10] Auch politisch ist man sich der Bedeutung gemeinnützigen Engagements bewusst. So enthält der aktuelle Koalitionsvertrag die Absichtserklärung, den rechtlichen Rahmen für ehrenamtliche Betätigung und das Gemeinnützigkeitsrecht zu verbessern.[11] Der übergeordneten Bedeutung entsprechend, widmete sich auch die DJT-Abteilung schwerpunktmäßig dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht. Die vorgeschlagenen Verbesserungen für mehr Transparenz und effizientere staatliche Kontrolle beziehen sich darüber hinaus auch auf nichtgemeinnützige NPOs (z.B. Berufsverbände). Für rein mitgliedernützige Großvereine wie den ADAC e.V. schlägt die DJT-Abteilung die Schaffung eines Sonderrechts vor.

II. Das Gemeinnützigkeitsrecht als Organisationsrecht des Rechtstypus der gemeinnützigen NPO

In der deutschen Rechtsordnung findet sich keine Definition einer NPO. Der in der Sozialwissenschaft vorherrschende NPO-Begriff basiert auf fünf Merkmalen: ein gewisser formaler Organisationsgrad, nichtstaatlicher bzw. privater Charakter, Gewinnausschüttungsverbot, Entscheidungsautonomie und ein Mindestmaß an Freiwilligkeit.[12]

Der sozialwissenschaftliche NPO-Begriff umfasst auch Organisationen, die ausschließlich den Interessen ihrer Mitglieder dienen, z.B. Freizeitvereine oder Geselligkeitsvereine. Zu diesen mitgliedernützigen NPOs gehören beispielsweise auch große Vereine wie der ADAC e.V. oder die großen Berufsverbände. Davon unterscheiden sich Körperschaften, die steuerlich als gemeinnützig anerkannt sind. Der steuerliche Gemeinnützigkeitsbegriff setzt satzungsmäßig eine gemeinwohlfördernde Zwecksetzung und deren selbstlose Verfolgung voraus. In § 52 Abs. 2 AO findet sich ein umfangreicher Katalog förderungswürdiger Zwecke sowie eine Öffnungsklausel für Zwecke, die den Katalogzwecken entsprechen. Das Vermögen gemeinnütziger Körperschaften muss grundsätzlich der satzungsmäßigen Zweckverfolgung dienen. Die satzungsmäßige Vermögensbindung sichert die gemeinnützige Verwendung zudem auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft. *Hüttemann* erkennt in der satzungsmäßigen Verankerung der steuerlichen Voraussetzungen zugleich die Existenz eines rechtsformübergreifenden „Rechtstypus" der gemeinnützigen NPO.[13] Abseits des

* *Timur Nayin* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln und saß der DJT-Abteilung für Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht als Schriftführer bei.

1 Vgl. einführend der Vorsitzende der DJT-Abteilung *Rawert*, AnwBl 2019, T9196; s. auch *Weitemeyer*, NJW 2018, 2775 und *Segna*, JZ 2018, 834.

2 https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/Beschluesse_gesamt_final.pdf, S. 37 ff. (abgerufen am 12.10.2018).

3 *Hüttemann*, Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für den Non-Profit Sektor übergreifend zu regeln?, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag Leipzig 2018.

4 Der Abteilungsdiskussion gingen Referate von Prof. Dr. *Bernd Helmig* (Universität Mannheim), Prof. Dr. *Lars Leuschner* (Universität Osnabrück), Prof. Dr. *Dominique Jakob* (Universität Zürich) und RA Prof. Dr. *Stephan Schauhoff* (Flick Gocke Schaumburg, Bonn) voraus, die dem Autor mit Druckfreigabe vorliegen. Sie erscheinen zusammen mit den Beschlüssen und Diskussionsbeiträgen im DJT-Tagungsband (Band II), Beck Verlag München, Frühjahr 2019.

5 *Priemer/Mohr*, ZiviZ-Survey 2017, S. 53 f.

6 *Rosenski*, Wirtschaft und Statistik, S. 209 (214 ff.).

7 *Rosenski* (Fn. 6).

8 S. u. Abschn. II.

9 *Hüttemann* (Fn. 3), G 19.

10 *Hüttemann* (Fn. 3), G 96.

11 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU, SPD vom 12.3.2018, S. 118.

12 Vgl. *Salamon/Anheier*, In Search of the Nonprofit Sector I: The Question of Definitions, Working papers of the John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 1992.

13 *Hüttemann* (Fn. 3), G 67.

steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts gibt es keine entsprechende Unterscheidung.

Da die genannten sozialwissenschaftlichen NPO-Merkmale bei den angebotenen Rechtsformen des Zivilrechts naturgemäß erfüllt sind, hängt der NPO-Charakter einer Einrichtung in Abgrenzung zu For-Profit Organisationen allein vom Gewinnausschüttungsverbot ab.[14] Unter Ausschluss der Gewinnausschüttung eignen sich grundsätzlich alle zivilrechtlichen Rechtsformen als Rechtsrahmen einer NPO. Rechtsformübergreifende Regelungen für die Gründung und Tätigkeit von NPOs existieren im Zivil- und Gesellschaftsrecht indes nicht. Das Stiftungsrecht schließt gem. § 80 Abs. 2 BGB lediglich eine gemeinwohlgefährdende Zwecksetzung aus und erlaubt die Gründung rein privatnütziger Stiftungen wie z.B. Familienstiftungen. § 21 BGB fordert zwar von einem Idealverein, dass sein Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein darf. Nach dem Kita-Beschluss des BGH[15] steht das Vereinsrecht aber vor einem neuen Wertungsparadigma. Der BGH hatte entschieden, dass umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeiten eines Vereins der Eintragungsfähigkeit als idealtypischer Verein in das Vereinsregister nicht entgegenstehen und zugleich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung im Sinne der §§ 51 ff. AO eine entscheidende Indizwirkung zugesprochen.

Nach Ansicht von *Hüttemann* werde die organisationsrechtliche Lücke im Zivil- und Gesellschaftsrecht *de lege lata* durch das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht gefüllt, indem es bereits im Organisationsstatut die Festlegung der förderungswürdigen Zwecksetzung, die konkrete Art und Weise der Zweckverfolgung, die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung dieser Zwecke, ein Gewinnausschüttungsverbot und die gemeinnützige Bindung des Vermögens im Liquidationsfall voraussetze. Die Gestaltung nach dem Vorbild der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO entfalte zudem unmittelbare zivilrechtliche Auswirkungen auf die Binnenorganisation. Das Gemeinnützigkeitsrecht biete ein gesetzlich normiertes Organisationsstatut (Mustersatzung), dessen Verwendung zugleich die einzige Möglichkeit darstelle, den eigenen Status als förderungswürdige NPO im Rechtsverkehr nach außen zu dokumentieren.[16] Es enthalte neben den Regelungen zur Anerkennung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit bei Gründung auch Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung sowie Sanktionen für fehlerhafte Mittelverwendung oder unzulässige Zweckverfolgung. In Verbindung mit der rechtstatsächlichen Feststellung, dass die gemeinnützige NPO den Normalfall aller NPOs in Deutschland darstelle, kommt *Hüttemann* zu dem Ergebnis, dass das Gemeinnützigkeitsrecht rechtsformübergreifend den „Rechtstypus" der gemeinnützigen NPO präge und mithin als Organisationsrecht des Dritten Sektors anzuerkennen sei.[17]

Leuschner widersprach in seinem Referat dieser These und beurteilte die Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts als überwiegend reflexartig und etwa im Hinblick auf den Gläubigerschutz teilweise als ambivalent. Als Beispiel führte *Leuschner* dazu das Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO) neben dem gleichzeitig geltenden Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) an. Den Befund von *Hüttemann* grundsätzlich anerkennend, betonte *Jakob* in seinem Referat, dass es sich bei dieser deutlichen Maßgeblichkeit des Steuerrechts für das Zivilrecht aus rechtsvergleichender Perspektive um einen deutschen Sonderweg handle, der keineswegs für einen funktionierenden NPO-Sektor zwingend sei. Die DJT-Abteilung beschloss schließlich einstimmig, dass der historisch gewachsene steuerliche Gemeinnützigkeitsbegriff, der sich in seinem Kerngehalt bewährt habe, für den gesamten deutschen Non-Profit-Sektor prägend ist.

III. Reformbedarf bei der staatlichen Förderung gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen

Insgesamt sollten die Grundstrukturen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts nach Auffassung der DJT-Abteilung beibehalten, jedoch klarer und konsistenter ausgestaltet werden. Sie empfiehlt dazu die redaktionelle Überarbeitung und Vereinfachung des Zweckkatalogs (§ 52 Abs. 2 AO) sowie ein deutlichere Abgrenzung bei der Definition des Zweckbetriebs, insbesondere im Verhältnis zu der besonderen Zweckbetriebsdefinition im Bereich der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO). Mit großer Mehrheit wurde gefordert, den Unmittelbarkeitsgrundsatz gemäß § 57 AO ersatzlos zu streichen und damit arbeitsteilige Strukturen im Dritten Sektor wie z.B. Kooperationen zwischen gemeinnützigen NPOs zu erleichtern. Außerdem fordert die DJT-Abteilung eine praktikable gesetzliche Regelung für den Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit anstelle der existenzgefährdenden und kaum kalkulierbaren zehnjährigen Nachversteuerung (§ 61 Abs. 3 AO) und schlägt als Alternative eine abgeltende Pauschalbesteuerung vor.

Auf Seiten der Spender wird zur Vermeidung ungerechtfertigter Progressionsvorteile empfohlen, den Spendenabzug (§ 10b EStG) nicht mehr als Sonderausgabe mit Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu gewähren. Stattdessen solle ein gewisser Prozentsatz des Spendenbetrags unmittelbar die Steuerschuld mindern. *Hüttemann* wies dabei darauf hin, dass dadurch auch die Bezifferung des individuellen Entlastungsbetrags für den Steuerpflichtigen vereinfacht werde, was der Anreizfunktion des Spendenabzugs dienlich sei.[18] Der tarifermäßigende Betrag nach dem Grundsatz „Spende statt Steuer" müsse aber unter demokratischen Gesichtspunkten zwingend der Höhe nach beschränkt werden.[19]

Auf Grundlage des Referats von *Schauhoff* empfiehlt die DJT-Abteilung außerdem, dass solche Zuwendungen, mit denen der Zuwendende sich endgültig seines Vermögens entledigt, ohne Aufdeckung und Schlussbesteuerung von stillen Reserven möglich sein müssen. Die dauerhafte Verwendung des übertragenen Vermögens zu gemeinnützigen Zwecken rechtfertige eine steuerneutrale Übertragung über § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG hinaus.

IV. Zivil- und gesellschaftsrechtlicher Anpassungsbedarf

Das Gesellschaftsrecht bietet gemeinnützigem Engagement nach Ansicht der DJT-Abteilung zwar ein ausreichendes und

14 *Hüttemann* (Fn. 3), G 47.
15 BGH v. 16.5.2017 – II ZB 7/16.
16 *Hüttemann* (Fn. 3), G 19.
17 *Hüttemann* (Fn. 3), G 18 ff.
18 *Hüttemann* (Fn. 3), G 94.
19 *Hüttemann* (Fn. 3), G 94.

flexibles Rechtsformangebot, es fehlen jedoch besondere Regelungen für gemeinnützige NPOs. U.a. am Beispiel des GmbHG verdeutlichte *Hüttemann*, dass nach § 1 GmbHG eine GmbH mit gemeinnütziger Zwecksetzung existieren und dies seit 2013 mit dem Namenszusatz „gGmbH" auch nach außen signalisieren dürfe (§ 4 S. 2 GmbHG), die organisationsrechtliche Ausgestaltung aber allein auf der Übernahme der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mustersatzung und der kautelarjuristischen Praxis basiere.[20] Das Kapitalschutzsystem der §§ 30, 31 GmbHG sei beispielsweise nur auf gewinnorientierte Gesellschaften zugeschnitten und berücksichtige nicht die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen, die sich etwa aus dem Gewinnausschüttungsverbot ergeben.

Hüttemann könnte sich vorstellen, dass im BGB und den Gesellschaftsrechtsgesetzen eigene kurze Abschnitte integriert werden, in welchen die Abweichungen zur jeweiligen nichtgemeinnützigen Rechtsform, etwa im Hinblick auf Rechnungslegung oder Kapitalschutz, normiert werden.[21] So könnten die steuerrechtlichen Anforderungen besser mit dem Zivil- und Gesellschaftsrecht verzahnt werden. Als milderes Mittel empfiehlt er, den Rechtstypus der gemeinnützigen NPO durch eine gesonderte Definition mit dynamischer Verweisung auf die §§ 59, 60 AO gesetzlich zu verankern.[22] Für das Vereinsrecht hat sich die DJT-Abteilung dafür ausgesprochen, dass der Gesetzgeber klarstellen möge, dass die Rechtsform des eingetragenen Vereins gem. § 21 BGB unabhängig von der wirtschaftlichen Betätigung allen Vereinen offensteht, deren Zweck nicht auf die Gewinnerzielung bzw. -ausschüttung zugunsten ihrer Mitglieder gerichtet ist und insbesondere solchen Vereinen, die steuerlich als gemeinnützig anerkannt oder anerkennungsfähig sind. So werde auch der Kita Rechtsprechung des BGH Rechnung getragen.

Um der übergreifenden organisationsrechtlichen Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts Rechnung zu tragen, schlägt die DJT-Abteilung vor, den Rechtstypus der gemeinnützigen NPO für den Rechtsverkehr über einen verpflichtenden Namenszusatz im Vereins-, Stiftungs- und übrigen Gesellschaftsrecht besser kenntlich zu machen. Denkbare Namenszusätze neben der „gGmbH" wären etwa „gemeinnützige Stiftung", „gemeinnütziger e.V." oder „gAG".

Im Hinblick auf *Corporate Governance* im Dritten Sektor betont die DJT-Abteilung, dass es für die effektive Durchsetzung der Satzungszwecke erforderlich sei, dass für die handelnden Organe ausreichend Freiräume bestehen. Detailvorgaben, bspw. im Hinblick auf die Geschäftsführervergütung, seien für den äußerst heterogenen Dritten Sektor, insbesondere ohne eine geeignete Abgrenzung nach Größenklassen, ungeeignet. *Helmig* wies aus einer Managementperspektive allerdings darauf hin, dass gute *Governance* im NPO-Sektor ungleich größeren Herausforderungen gegenübersteht als im privat-erwerbswirtschaftlichen Sektor. Er führt dies u.a. darauf zurück, dass häufig fachfremde Personen ohne ausreichende Expertise in Aufsichtsgremien gewählt würden, die sich dann in einem unzureichenden Sitzungsturnus mit der Aufsicht beschäftigten. Hinzukäme das Problem, dass der Erfolg einer gemeinnützigen NPO zahlenmäßig regelmäßig kaum messbar sei. *Helmig* empfiehlt daher Richtlinien im Sinne von „Nonprofit Governance Best Practices".

Fast einstimmig wurde die Anerkennung einer *Business Judgement Rule* mit einem haftungsfreien Ermessensspielraum vergleichbar § 93 Abs.1 S. 2 AktG für geschäftsführende Organe aller gemeinnützigen NPOs gefordert. Dies empfiehlt auch die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht für Stiftungsorgane.[23] Im Hinblick auf den Gläubigerschutz sollte klargestellt werden, dass das insolvenzrechtliche Zahlungsverbot gem. § 92 Abs. 2 AktG auch für Vorstände von Vereinen und Stiftungen gilt.

V. Transparenzmaßnahmen

Hüttemann betonte in seinem Gutachten, dass das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Autonomie und Legitimation gemeinnütziger Einrichtungen eine Funktionsbedingung des gemeinnützigen Sektors sei.[24] Entsprechend liegt ein weiterer Schwerpunkt der DJT-Beschlüsse auf Maßnahmen zur Steigerung der Transparenz im Dritten Sektor. Nahezu einstimmig wird die Einrichtung eines Stiftungsregisters mit öffentlichem Glauben für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts gefordert. Mit dem Wissen über den mangelnden politischen Willen im Rahmen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht[25], wird alternativ vorgeschlagen, dass rechtsfähige Stiftungen zumindest auf Ersuchen der zuständigen Stiftungsbehörde deklaratorisch in das Vereinsregister eingetragen werden können. Das Register könnte in der Folge „Vereins- und Stiftungsregister" heißen.

Ebenfalls mit großer Mehrheit wurde beschlossen, einheitliche Berichts- und Rechnungslegungsstandards für NPOs zu schaffen, die der eigenen Handlungslogik des Dritten Sektors gerecht werden und nicht an der Rechtsform, sondern an der Größe der jeweiligen NPO ansetzen. *Hüttemann* hatte dazu festgestellt, dass die IDW-Standards für die Rechnungslegung von Vereinen und Stiftungen[26] keine gemeinnützigkeitsrechtlich relevanten Informationen zur Verfügung stellen.[27] Eine verpflichtende Offenlegung von Rechnungslegungsdaten und Jahresberichten unter Berücksichtigung der jeweiligen Größe der NPO wurde dagegen nur mit knapper Mehrheit beschlossen. Auch *Hüttemann* hatte darauf hingewiesen, dass die Offenlegung der Rechnungslegungsdaten ohne weitere Aufbereitung für die interessierte Öffentlichkeit und Spender regelmäßig unbrauchbar sei.[28] Der Erfolg und die Effektivität gemeinnütziger Zweckverfolgung lassen sich schließlich schwer in monetären Größen ausdrücken.[29]

20 *Hüttemann* (Fn. 3), G 49 f.

21 *Hüttemann* (Fn. 3), G 69.

22 *Hüttemann* (Fn. 3), G 69 f.

23 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht v. 9.9.2006, S. 35, https://www.innenministerkonferenz.de/IMK/DE/termine/to-beschluesse/2016-11-29_30/nummer%2026%20reform%20stiftungsrecht.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (abgerufen am 12.10.2018).

24 *Hüttemann* (Fn. 3), G 72.

25 Vgl. zweiter Berichts der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht v. 27.2.2018, S. 5, https://www.innenministerkonferenz.de/IMK/DE/termine/to-beschluesse/2018-06-08_06/anlage-zu-top-46-2.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (abgerufen am 12.10.2018).

26 *IDW* RS HFA 5 und *IDW* RS HFA 14.

27 *Hüttemann* (Fn. 3), G 84.

28 *Hüttemann* (Fn. 3), G 76.

29 *Hüttemann* (Fn. 3), G 77.

Da die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit zugleich die Förderungswürdigkeit der verfolgten Zwecke voraussetzt, ist dieser Status von entscheidender Bedeutung für die Allgemeinheit. Die DJT-Abteilung beschloss daher fast einstimmig, dass das Steuergeheimnis im Hinblick auf den Gemeinnützigkeitsstatus einzuschränken ist. Auch *Hüttemann* empfiehlt, eine Ausnahme in § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO aufzunehmen und hat wegen des überwiegenden öffentlichen Interesses auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, zumal die Entscheidung zur Gemeinnützigkeit eine privatautonome sei.[30] Trotz dieses deutlichen Bekenntnisses für eine Statustransparenz wurde dem Vorschlag, ein separates Gemeinnützigkeitsregister mit Publizitätswirkung einzuführen, mit einer hohen Anzahl an Enthaltungen eher skeptisch begegnet.

VI. Staatliche Aufsicht durch Finanzbehörden und Stiftungsaufsicht

Die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit einer NPO wird durch die Finanzverwaltung gesondert festgestellt (§ 60a AO). Die Feststellung gewährt der gemeinnützigen NPO neben steuerlichen Vergünstigungen auch zahlreiche außersteuerliche Vorteile, etwa in Form von Zuschüssen. Zusätzlich werden im Rahmen der Veranlagung bei den Einzelsteuern die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen an die laufende Tätigkeit der Körperschaft kontrolliert und die Einhaltung durch Freistellungsbescheide bestätigt.

Einstimmig wurde beschlossen, dass die bisherige staatliche Aufsicht über gemeinnützige NPOs durch die Finanzbehörden beizubehalten und eine weitere übergreifende staatliche Aufsicht über alle NPOs nicht erforderlich ist. Dabei solle sich die finanzbehördliche Aufsicht jedoch auf das Vorliegen und die Einhaltung der Gemeinnützigkeitskriterien beschränken. Auch für die Finanzbehörden müsse klargestellt werden, dass der Grundsatz der Subsidiarität gegenüber der internen organisationsrechtlichen Binnenaufsicht (wie auch bei der Stiftungsaufsicht) gelte. Die DJT-Abteilung empfiehlt der Finanzverwaltung die Einrichtung zentraler Gemeinnützigkeitsstellen, etwa auf der Ebene der Landesfinanzverwaltung, welche sich auf die Anerkennung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit und die laufende Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung spezialisieren. Zur weiteren Verfahrenskonzentration wird außerdem empfohlen, neben der Anerkennung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit auch den laufend überwachten Gemeinnützigkeitsstatus für alle abhängigen steuerlichen Rechtsfolgen durch einen Grundlagenbescheid für die Dauer eines bestimmten Veranlagungszeitraum festzustellen. Dies würde die unterschiedlichen Freistellungsbescheide im Veranlagungsverfahren zu den verschiedenen Einzelsteuern erübrigen. Sowohl die Statusanerkennung als auch die laufende Prüfung durch das Finanzamt sollten darüber hinaus auch für andere Behörden verbindlich sein. Letzteres erfordert, dass außersteuerliche Vorschriften, die an den Begriff der Gemeinnützigkeit anknüpfen, auch explizit auf die Regelungen der AO verweisen.

Ein schon seit langem vorgetragener Kritikpunkt der Literatur[31] wurde durch die DJT-Abteilung erneut bekräftigt: die grundlegende Überarbeitung des bestehenden Sanktionssystems. Entgegen der rechtstatsächlichen Praxis sieht das System selbst für kleinste Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen den Entzug der Gemeinnützigkeit für den gesamten Veranlagungszeitraum vor.[32] Es wird empfohlen, ein abgestuftes Sanktionssystem einzuführen, welches nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Aberkennung der Gemeinnützigkeit auf schwerwiegende Verstöße begrenzt und kleinere Regelverletzungen mit Strafzahlungen ahndet.

Auf Grundlage der Empfehlungen von *Jakob* hat sich die DJT-Abteilung dafür ausgesprochen, dass zum Schutz der Stiftungsbeteiligten eine Stiftungsaufsichtsbeschwerde anerkannt werden sollte, mit welcher die Aufsichtsbehörden zu einem Tun oder Unterlassen verpflichtet werden können. Die DJT-Abteilung wies jedoch auf die besondere Schwierigkeit hin, dass bei anderen Stiftungsbeteiligten als Destinatären bzw. Nachkommen des Stifters die Beschwerdebefugnis im Sinne eines berechtigten Kontrollinteresses im Einzelfall schwierig zu überprüfen sei.

VII. Sonderrecht für große Vereine und Stiftungen

Obwohl nur 4 % aller NPOs Einnahmen von mehr als 1 Mio. Euro erzielen, hob *Leuschner* die nicht zu vernachlässigende Stellung von Großvereinen hervor, die über hunderttausende Mitglieder verfügen und bei einer typisierenden Betrachtung nicht vernachlässigt werden dürften. Ganz konkret fordert die DJT-Abteilung die Einführung eines Sonderrechts für solche Großvereine, zu denen etwa der ADAC, Bundesligavereine oder große Wohlfahrtsverbände gehören. In diesem Zusammenhang wurde u.a. beschlossen, dass die insolvenzrechtliche Verantwortlichkeit von Vorstandsmitgliedern in Großvereinen an den Regelungszustand im Kapitalgesellschaftsrecht[33] angepasst und das Haftungsprivileg gem. § 31a BGB ausgeschlossen werden sollte. Dagegen wurde mit deutlicher Mehrheit der Vorschlag der verpflichtenden Errichtung eines Aufsichtsrates nach dem Vorbild des Aktiengesetzes abgelehnt. Auch *Hüttemann* sieht ansonsten einen Nachteil für die in Stiftungen und Vereinen starke Stellung der Mitgliederversammlung und verweist auf die Möglichkeiten der freien satzungsmäßigen Ausgestaltung der eigenen *Governance*-Strukturen.[34] Schließlich fordert die DJT-Abteilung für Großvereine die Entwicklung besonderer Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Publizitätspflicht in Anlehnung an die Regelungen der §§ 264 ff. HGB sowie die sinngemäße Anwendung der Regelungen über die Konzernrechnungslegung nach den §§ 290 ff. HGB.

Timur Nayin

30 *Hüttemann* (Fn. 3), G 76.

31 Vgl. *Schauhoff* in FS Schaumburg, 2009, S. 95 (107).

32 Einzig bei Verstößen gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung erlaubt § 63 Abs. 4 S. 1 AO eine Verwendungsauflage mit angemessener Fristsetzung.

33 Etwa ein Zahlungsverbot in der Krise entsprechend § 64 Abs. 2 GmbHG und § 92 Abs. 2 AktG sowie eine strafbewehrte Insolvenzantragspflicht vergleichbar § 15a Abs. 4 und 5 InsO.

34 *Hüttemann* (Fn. 3), G 60.

Aus der internationalen Diskussion

Ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

Oh, Jason S.: Will Tax Reform Be Stable? (University of Pennsylvania Law Review, Vol. 165, Nr. 5, April 2017, S. 1159–1220).

Jason S. Oh[1] geht in seinem Beitrag der Frage nach, unter welchen Umständen Reformen des Steuerrechts von Dauer sein können. Die Dauerhaftigkeit einer Reform sei vor allem aus zwei Gründen entscheidend: Zum einen liege einer umfassenden Reform meist ein kohärentes System zugrunde, das bei der nachträglichen Veränderung einzelner Komponenten nicht mehr zur Geltung komme; zum anderen könnten die errechneten Auswirkungen auf den Haushalt sich nur verwirklichen, wenn die Reform Bestand habe.

Dafür entwickelt der Autor ein Modell, um im Vorhinein die voraussichtliche Beständigkeit einzelner Reformansätze bewerten zu können. In diesem Modell legt *Oh* stark vereinfachend einen Fokus auf verschiedene Steuersätze: Den Spitzensteuersatz im Rahmen der Einkommensteuer, den Spitzensteuersatz auf Kapitalerträge und den Körperschaftsteuersatz. Auf einer Skala von -1 bis +1 verortet er sodann verschiedene Steuersatzhöhen, wobei -1 für extrem *liberal* (in der deutschen politischen Terminologie am ehesten als *links* zu übersetzen) und +1 für extrem konservativ steht. Anhänger einer linken Politik sprechen sich dabei für höhere, Anhänger einer konservativen Politik für niedrigere Steuersätze aus. Die Einordnung des Autors beruht auf dem Stimmverhalten von Abgeordneten und unterstützend auf öffentlichen Aussagen. Die Steuersätze bis zur Reform durch den *Tax Cuts and* Jobs Act *2017 (TCJA)* ordnet er dabei so ein, dass dem Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer i.H.v. 39,6 % ein Skalenwert von -0,33 (leicht links), dem Spitzensteuersatz auf Kapitalerträge i.H.v. 20 % ein Wert von -0,26 (leicht links) und dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 35 % ein Wert von deutlich über -0,5 (sehr links)[2] zukommt.

Die Reformanfälligkeit eines steuerpolitischen Elements hänge von den politischen Mehrheitsverhältnissen ab. Dafür verortet *Oh* die maßgeblichen Akteure des US-amerikanischen Gesetzgebungsverfahrens auf seiner Skala. Er betrachtet dabei den Präsidenten, den Durchschnitt der Kongressabgeordneten und den Durchschnitt der Senatoren. Überdies bezieht er im Kongress den Durschnitt der Abgeordneten der Mehrheitspartei sowie im Senat diejenigen Senatoren, die nötig sind, um ein Filibuster zu beenden, ein.

Für den 114. Kongress ergeben sich dabei die folgenden Werte:

Die Grafik wurde von *Jason S. Oh* zur Verfügung gestellt. P=Präsident Obama; F=Senatoren mit der Möglichkeit, ein Filibuster zu beenden; SM=Durchschnitt Senat; HM=Durchschnitt Kongress; MM=Durchschnitt Mehrheitspartei.

Sofern eine Politik auf der Skala zwischen diese Pfeiler falle, sei ein erfolgreiches Gesetzgebungsverfahren ausgeschlossen, da keine Einigung erzielt werden könne. Falle eine Politik aber jenseits eines der äußeren Pfeiler, könnten sich die Beteiligten darauf verständigen, dass sie entweder zu links oder zu rechts sei. Der Autor konzediert sogleich, dass einer Verständigung gleichwohl entgegenstehen könne, dass politische Vorhaben miteinander verknüpft werden oder einer der Beteiligten sich Veränderungen aus anderen Gründen sperrt. Als Beispiel führt *Oh* an, dass sich auch zahlreiche Mitglieder der demokratischen Partei für eine Senkung des Körperschaftssteuersatzes (darunter *Obama* für einen Satz von 28 %) ausgesprochen haben, der Realisierung jedoch im Wege gestanden habe, dass die Entscheidung über den Körperschaftsteuersatz mit der über die Behandlung ausländischer Einkünfte von Körperschaften verknüpft worden sei, wobei sich viele Anhänger der republikanischen Partei für einen Wechsel hin zu einem territorialen System ausgesprochen haben.[3]

Weiter untersucht der Autor Reformvorschläge mit Hilfe seines Modells und konzentriert sich dabei insbesondere auf den Vorschlag von *Reuven Avi-Yonah*, zu den Steuersätzen des unter Präsident Reagan 1986 verabschiedeten *Tax Reform Act* zurückzukehren:[4] einem harmonisierten Steuersatz von 28 % im Rahmen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Besteuerung von Kapitalerträgen. Diese Steuersätze ordnet er einzeln in sein Modell ein und kommt zu dem Schluss, dass in seinem Betrachtungszeitraum der Satz von 28 % auf Kapitalerträge keinen Bestand hätte, da er als zu extrem empfunden werden würde.

Oh beschränkt die Anwendung seines Modells nicht nur auf die handelnden Akteure im Rahmen des 114. Kongresses, sondern richtet den Blick auch auf die Kongresse der letzten fünfzig bzw. zwanzig Jahre. Dabei kommt er zu dem interessanten Ergebnis, dass eine Politik, die auf seiner Skala zwischen -0,32 und +0,06 einzuordnen ist, in mindestens 80 % der Kongresse reformresistent gewesen wäre, während Politiken jenseits der

1 Professor of Law an der UCLA School of Law in Los Angeles.

2 Die Einordnung der Körperschaftsteuersätze beruht nicht auf dem Abstimmungsverhalten von Abgeordneten, sondern lediglich auf öffentlichen Aussagen, was dazu geführt haben könnte, dass sich für die Beibehaltung des *Status quo* deutlich weniger Fürsprecher gefunden haben als für eine Reform. Besonders häufig waren dabei Plädoyers für einen Satz i.H.v. 25 %, weil dieser in mehreren Vorschlägen enthalten war. Den Skalenwert hat der Autor nicht im Text angeführt, ich habe ihn seinen Grafiken entnommen.

3 Diesen Ansatz verfolgte die republikanische Partei mit dem Ziel der Einführung einer *Destination-Based Cash-Flow Tax* zu Beginn der Präsidentschaft Trumps weiter, im *TCJA* hat er jedoch keinen Niederschlag mehr gefunden.

4 Vgl. *Avi-Yonah*, And Yet it Moves: Taxation and Labor Mobility in the 21st Century, University of Michigan Law & Economics Research Paper No. 12-008, S. 13; *Avi-Yonah*, Reinventing the Wheel: What We Can Learn from the Tax Reform Act of 1986, University of Michigan Public Law Research Paper No. 424, S. 18.

Werte von -0,32 oder +0,42 in weniger als 20 % der Kongresse gehalten hätten.

Auf dieser Grundlage plädiert *Oh* dafür, die voraussichtliche Stabilität einzelner Reformansätze in deren Bewertung einzubeziehen. Sie solle zwar nicht das einzig maßgebliche Kriterium sein, sei aber für die Bewertung der Effizienz einer Reform und gerade auch der Implikationen für den Haushalt relevant. So solle auch im Vorhinein bereits erwogen werden, wie es um die Effizienz einer Reform und ihre Auswirkungen auf den Haushalt stehe, wenn sie (zu Teilen) wieder rückgängig gemacht werde.

Anschließend untersucht der Autor, ob es der Stabilität von Reformansätzen zuträglich wäre, für die Änderung von Steuergesetzen erhöhte Mehrheitserfordernisse *(supermajority)* vorzusehen. Das verneint er anhand seines Modells: Solche erhöhten Anforderungen würden nur dazu führen, bereits stabile Reformansätze weiter zu zementieren; bisher instabile Reformen wären hingegen weiterhin nicht von Dauer.

Abschließend wirft der Autor noch einen Blick auf eine aus europäischer Sicht besonders interessante Reformüberlegung: die Einführung einer Umsatzsteuer in den USA auf Bundesebene.[5] Er räumt ein, dass es dafür bisher noch keine politischen Mehrheiten gibt, zeigt aber auf, inwiefern seine Erwägungen gleichwohl relevant sein können. Um dem regressiven Charakter der Umsatzsteuer entgegenzuwirken, die strukturell einkommensschwache Steuerpflichtige stärker belaste als einkommensstarke, sei – so führt er beispielhaft aus – an zwei Herangehensweisen zu denken: Entweder an einen Nullsatz auf Güter des täglichen Bedarfs oder an eine erstattungsfähige Steuergutschrift im Rahmen der Einkommensteuer für die durchschnittlich von einkommensschwachen Steuerpflichtigen für Güter des täglichen Bedarfs zu zahlende Umsatzsteuer. Während der zweite Ansatz gerechter erscheine, weil beim ersten auch einkommensstarke Steuerpflichtige mit einem ausschweifenden Lebensstil profitierten, erscheine der erste gleichwohl stabiler, weil es kaum Mehrheiten für einen höheren Steuersatz auf Güter des täglichen Bedarfs geben dürfe. Überdies berge der zweite Ansatz die Gefahr, dass er isoliert abgeschafft werde.

Für den Leser bleibt spannend, wie der Autor Präsident *Trump* und die durch den *TCJA* geänderten Steuersätze auf seiner Skala einsortieren würde. Zur Einordnung von Präsident *Trump* hat sich *Oh* bereits gemeinsam mit *Chris Tausanovitch* auf Grundlage von Trumps Wahlkampfaussagen geäußert und aufgrund der vielfältigen und widersprüchlichen Aussagen zwei Trump-Szenarien gezeichnet – ein deutlich konservatives und ein eher liberales.[6] Auf Nachfrage teilte *Oh* mit, dass er ihn mittlerweile eher als konservativ einordnen würde. Den durch den *TCJA* geänderten Spitzensteuersatz im Rahmen der Einkommensteuer von 37 % würde er ungefähr bei einem Wert von -0,24 einordnen, den Körperschaftsteuersatz i.H.v. 21 % bei +0,2. Beide Werte sind – basierend vor allem auf den historischen Betrachtungen *Ohs* – als vergleichsweise reformstabil anzusehen.

David Rüll

Hines, James R.: Perils of Tax Reform (National Tax Journal, Vol. 71 (2018), No. 2, S. 357–376).

Die National Tax Association ehrt mit der *Daniel M. Holland Medal* herausragende wissenschaftliche Leistungen auf dem Gebiet der Finanzwissenschaft. Damit verbunden ist die Anfertigung eines Beitrages aus dem Forschungsgebiet des Preisträgers zur Veröffentlichung im National Tax Journal. Der Preisträger des Jahres 2017, *James R. Hines*[1], hat seinen im Folgenden besprochenen Aufsatz den Tücken von Steuerreformen gewidmet.

Die Ausführungen sind entlang der vier Bereiche strukturiert, in denen Steuerreformen nach *Hines*' Auffassung regelmäßig Schwächen aufweisen: Die Reformen würden aufgrund zu optimistischer Schätzungen teurer als erwartet und könnten sich in bestimmten Fällen als Hypothek für künftige Steuerpolitik erweisen; ferner würden die wirtschaftlichen Auswirkungen des Übergangs zwischen alter und neuer Rechtslage nicht angemessen berücksichtigt; schließlich führe eine zu hohe Frequenz von Reformen zu wirtschaftlichen Fehlanreizen.

Der erste Punkt betrifft die Auswirkungen von Steuerreformen auf den Haushalt: Da Steuersenkungen populärer seien als Steuererhöhungen, stelle sich bei Steuerreformen in der Regel die Frage nach deren Finanzierung. Statt Kürzungen auf der Ausgabenseite vorzunehmen, könne der Gesetzgeber versuchen, die steuersenkenden Maßnahmen durch steuererhöhende Maßnahmen auszugleichen. Grundlage der Auswahl sei eine für jede Maßnahme angefertigte Steuerschätzung (sog. *scoring*). Unter den so bewerteten Maßnahmen wähle der Gesetzgeber dann diejenigen aus, deren geschätzte Ertragskraft am höchsten sei, bis sich die geschätzten Mehr- und Mindereinnahmen die Waage hielten. Anhand statistischer Berechnungen zeigt *Hines*, dass sich bei dieser Methode Schätzfehler nicht etwa ausgleichen, sondern überschätzte Maßnahmen systematisch bevorzugt würden. Die Gefahr dieses „upward bias" – aber auch eine Reihe weiterer Probleme – lasse sich verringern, wenn Gegenfinanzierungsmaßnahmen nicht allein nach ihrer geschätzten Ertragskraft ausgewählt, sondern an den Prinzipien der Effizienz *(efficiency)* und der Steuergerechtigkeit *(equity)* gemessen würden.

Der zweite Punkt betrifft die Auswirkungen von Reformen auf die künftige Steuerpolitik. Einleitend stellt *Hines* fest: Die durch eine Steuerreform geschaffene Rechtslage sei selten von Dauer; Steuergesetze seien vielmehr einer stetigen Entwicklung unterworfen. Gehe eine Regierung davon aus, dass künftige Regierungen andere, von ihr abgelehnte steuerpolitische Konzepte verfolgen werden, wolle sie ihrer Steuerreform häufig ein höhe-

5 Eine Umsatzsteuer nach europäischem Verständnis gibt es in den USA bisher noch nicht – einzelne Bundesstaaten erheben jedoch eine sog. *sales tax*, die nur an den letzten Umsatz anknüpft und den Endverbraucher belastet.

6 Vgl. *Oh/Tausanovitch*, How Should We Expect the Taxation of Individuals to Change During a Trump Presidency?, Tax Notes, Vol. 154, Nr. 9, 27.2.2017, S. 1123.

1 *James R. Hines, Jr.* ist Richard A. Musgrave Collegiate Professor of Economics und L. Hart Wright Collegiate Professor of Law an der University of Michigan.

res Maß an Beständigkeit verleihen. Da eine rechtliche Bindung künftiger Regierungen ausscheide, komme primär eine faktische Beschränkung von deren legislativem Gestaltungsspielraum in Betracht. So würden Befürworter eines „schlanken Staates" starke Steuersenkungen damit rechtfertigen, dass das steigende Defizit, die dadurch wachsende Zinslast und die Schwierigkeit, die Steuern bei vertretbaren politischen Kosten von einem niedrigen Ausgangswert wieder auf ein den Finanzbedarf deckendes Maß zu erhöhen, es künftigen Regierungen erschwerten, öffentliche Aufgaben zu übernehmen, auszuweiten und zu erfüllen. Ein ähnliches Kalkül könne z.B. auch der starken Senkung des Spitzensteuersatzes zugrunde liegen, der nur unter Inkaufnahme politischer Kosten wieder erhöht werden könne. Vermeiden ließen sich derartige Verzerrungen nach *Hines'* Auffassung, wenn die Steuerpolitik von allen politischen Wettbewerbern mitgetragen oder auf gemeinsamen Vorstellungen und Prinzipien gründen würde; dadurch entfiele das Bedürfnis, künftige Steuerpolitik durch verzerrte Regelungen zu beeinflussen.

Der dritte Punkt betrifft den Umgang mit den wirtschaftlichen Auswirkungen des Übergangs von der vorherigen zur reformierten Rechtslage. Jede Reform produziere Gewinner und Verlierer. Der Gesetzgeber versuche mithilfe verschiedener Übergangsvorschriften die negativen Auswirkungen abzufedern oder auszugleichen. *Hines* hält dies im Grundsatz für sinnvoll, kritisiert aber eine oftmals konzeptlose, von politischen Erwägungen beeinflusste Ausgestaltung der Übergangsvorschriften. Deren Ziel sei es häufig, zumindest bestimmte politisch bedeutsame Gruppen vor der Gesamtheit der negativen Auswirkungen einer Reform zu bewahren. Die Motive dafür seien verständlich: Der Gesetzgeber wolle die Investitionsfreudigkeit nicht dämpfen und so die Gesamtwirtschaft belasten. Auch sehe er sich einem normativen Anspruch der Steuerpflichtigen ausgesetzt, nach der Reform nicht schlechter zu stehen als davor. Und schließlich trieben den Gesetzgeber politisch-taktische Beweggründe an. *Hines* stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass das Vertrauen auf die Beständigkeit der Rechtslage auch in der Zukunft nicht ohne weiteres zu schützen und deshalb nicht jeder durch eine Reform verursachte Nachteil abzufedern sei. Dies sei nur angezeigt, wenn der Steuerpflichtige einen Nachteil erleide, weil er zum Zeitpunkt der Disposition die künftige Rechtslage nicht vorhersehen und sich folglich nicht darauf habe einstellen können. Andernfalls würde das allgemeine Risiko, dass sich das Recht ändert, nur zwischen verschiedenen Akteuren hin- und hergeschoben und ohne tragfähigen Grund eine Art Bestandsschutz für günstige steuerliche Vorschriften gewährt. Dagegen würden Übergangsvorschriften, die auf enttäuschten Erwartungen beruhende Nachteile ausgleichen, den Gesetzgeber vor allem davon abhalten, überraschende Reformen zu implementieren, was wiederum Planungssicherheit und Investitionsfreudigkeit erhöhe. Hier scheint *Hines'* Plädoyer für eine prinzipiengeleitete Steuerpolitik erneut auf: Sie mache das Handeln des Gesetzgebers kalkulierbar, erleichtere Reformen und ermögliche die Umsetzung langfristiger steuerpolitischer Ziele.

Der vierte und letzte Punkt betrifft die Häufigkeit von Steuerreformen: Das Steuersystem sei chronisch reformbedürftig; selbst ein zu einem Zeitpunkt perfektes Steuersystem müsse stets an den Wandel der sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse angepasst werden. Es dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass jeder Reform gewisse Risiken inhärent seien: Ändere eine Regierung das Steuerrecht, beweise sie zwar ihre Handlungsfähigkeit; gleichzeitig bringe die Reform Nachteile mit sich, die oft weder vorhergesehen noch durch Übergangsvorschriften vollständig ausgeglichen werden könnten (s.o.). Deshalb könne allein die Erwartung weiterer Reformen Unsicherheit hervorrufen und Investitionen behindern. Zum anderen beginne mit jeder Reform, durch die Steuerschlupflöcher geschlossen werden, die Suche nach neuen Methoden der Steuervermeidung, was wiederum zu einem ineffizienten Einsatz von Ressourcen führe. *Hines* gibt zu bedenken, dass Steuerreformen also einerseits das Steuersystem effizienter machen und die Steuereinnahmen erhöhen können, gleichzeitig jedoch politische Ressourcen beanspruchen sowie über das Potential verfügen, wünschenswerte wirtschaftliche Aktivität zu bremsen und unerwünschtes Vermeidungsverhalten zu fördern. Dies müsse nicht nur beim Inhalt, sondern auch beim Zeitpunkt der Reform beachtet werden. Es könne also z.B. klug sein, nicht jede Form der Steuervermeidung sofort zu unterbinden, sondern von Fall zu Fall auf Basis einer Abwägung von Kosten und Nutzen zu entscheiden.

Steuerreformen sind so unausweichlich wie folgenreich. *Hines'* Beitrag macht dabei deutlich, dass häufige, hemdsärmelig durchgeführte, aktionistische und von politischen Erwägungen des Moments geleitete Reformen mehr Schaden als Nutzen bringen und die Ausrichtung des Steuersystems anhand vernünftiger Grundsätze auf lange Zeit erschweren können. Steuergesetzgeber täten gut daran, dem von vielen Seiten zu vernehmenden Ruf nach einer prinzipiengeleiteten, kalkulierbaren und durchdachten Steuerpolitik mehr Gehör zu schenken.

Jonathan Schindler*

* Der Verfasser dankt *Raphaela Hennigs* für ihre Hilfe beim Verständnis des mathematischen Teils des besprochenen Beitrages.

In eigener Sache

Danksagung

Die Herausgeberschaft von *Steuer und Wirtschaft* möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahrgang 2018 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereichter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. *Markus Diller*
Universität Passau

Prof. Dr. *Guido Förster*
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. *Siegfried Grotherr*
Universität Hamburg

Prof. Dr. *Holger Kahle*
Universität Hohenheim

Prof. Dr. *Jochen Hundsdoerfer*
Freie Universität Berlin

Prof. Dr. *Silke Hüsing*
Technische Universität Chemnitz

Prof. Dr. *Simon Kempny*
Universität Bielefeld

Prof. Dr. *Stephan Kudert*
Europa-Universität Viadrina

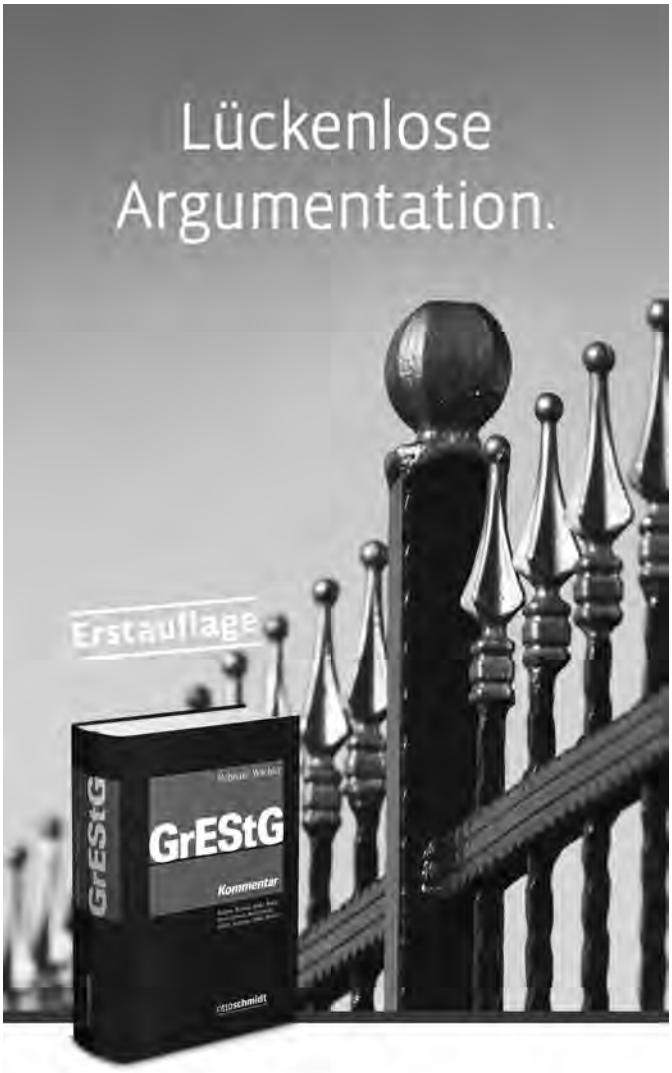
Prof. Dr. *Andreas Oestreicher*
Georg-August-Universität Göttingen

Prof. Dr. *Ute Schmiel*
Universität Duisburg-Essen

Prof. Dr. *Robert Ullmann*
Universität Augsburg

Prof. Dr. *Johannes Voget*
Universität Mannheim

Prof. Dr. *Christoph Watrin*
Westfälische Wilhelms-Universität Münster



Behrens/Wachter **Grunderwerbsteuergesetz** *Kommentar*
Herausgegeben von RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens und Notar Dr. Thomas Wachter. Bearbeitet von RiFG Prof. Dr. Roberto Bartone, RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens, OR Milena Berke, Prof. Dr. Elke Böing, Sascha Drees, MR Karlheinz Konrad, RA Lutz Koppermann, RAin/StBin Dr. Bettina Lieber, Veit Nienhaus, RA/FAStR/StB Nico Schley und Notar Dr. Thomas Wachter. 2018, 837 Seiten Lexikonformat, gbd. 159,– €. ISBN 978-3-504-24009-7

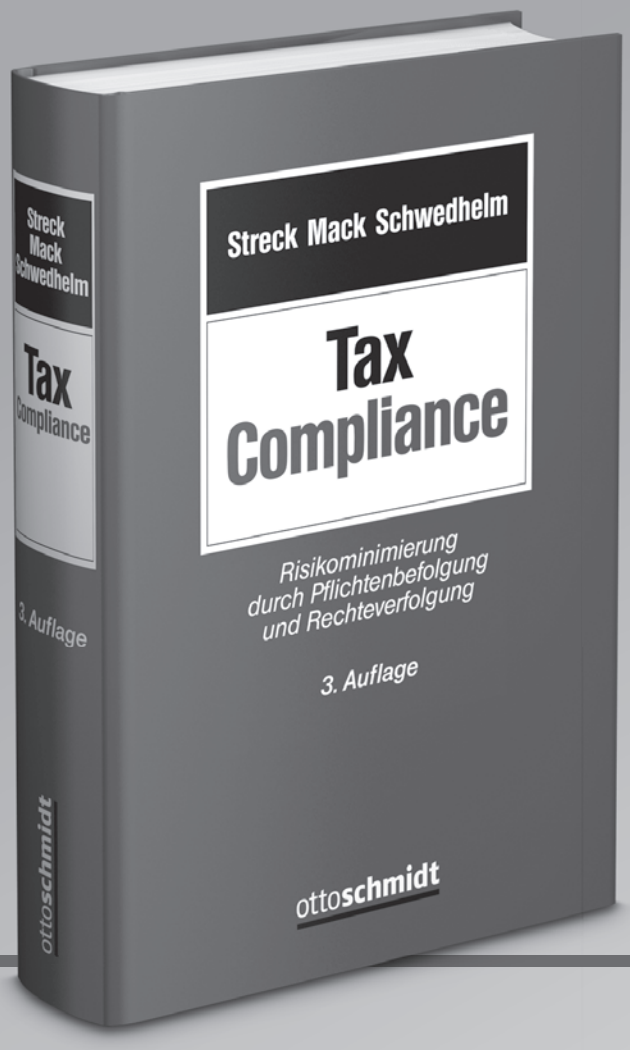
Der neue Kommentar zur Grunderwerbsteuer vervollständigt Ihre Bibliothek um ein Arbeitsmittel, das Sie bei der steuerlichen Beratung von Grundstückstransaktionen und Grundstücke betreffenden Anteilsgeschäften schon bald nicht mehr missen wollen.

Der *Behrens/Wachter* deckt die gesamte Bandbreite steuerauslösender Rechtsvorgänge ab, vom Kaufvertrag bis zur gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung. Er stellt die Auffassungen von Verwaltung und Rechtsprechung ausgewogen dar und besticht mit innovativen Argumentationshilfen aus Beratersicht. Ein hilfreicher Anhang zum Verfahrensrecht unterstützt bei der streitigen Rechtsdurchsetzung. Ob als gedrucktes Buch oder online im praktischen Beratermodul, der neue Kommentar liefert Steuerkompetenz der Extraklasse.

Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/bwgr**

ottoschmidt

Minimieren Sie Ihr Risiko!



Die Neuauflage erscheint im Dezember!

Das Werk zeigt die gesetzlichen Rahmenbedingungen für jede Steuerart und erläutert die jeweiligen Risiken und Gefahren. Fragen zur Schadensabwehr, Rechteverfolgung und zum Schadensausgleich schließen sich an. Musteraufbau für Compliance-Richtlinien im Unternehmen und für ein Compliance-Mandatsangebot sorgen für direkten Praxisbezug. Neu in der 3. Auflage: Tax Compliance in der Umstrukturierung, sämtliche Neuerungen bei der Betriebsprüfung, der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie dem Zollrecht (UZK).

Streck/Mack/Schwedhelm **Tax Compliance** Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung. Von der Partnerschaft Streck/Mack/Schwedhelm. 3. Auflage 2018, ca. 700 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 150,– €. ISBN 978-3-504-25377-6.

Am besten gleich bestellen unter **www.otto-schmidt.de/sst3**

ottoschmidt

Perfektes Zusammenwirken.

NEU!

Prinz/Witt
Steuerliche Organschaft
Herausgegeben von WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz und RiBFH Dr. Sven-Christian Witt. Bearbeitet von mehr als 30 exzellenten Experten aus Beratung, Finanzgerichtsbarkeit, Verwaltung, Wissenschaft. 2. Auflage 2019, ca. 1.200 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 160,– €. Erscheint im November.
ISBN 978-3-504-20693-2

Wegen ihrer Verlustnutzungs- und Finanzierungsvorteile ist die Organschaft nicht nur für große Konzerne, sondern auch für den Mittelstand interessant. Da sich das deutsche Organschaftsrecht nicht nur auf die Ertragsteuern, sondern auch auf die Umsatz- und Grunderwerbsteuer erstreckt, sind die Rechtsfragen zum Thema komplex und tief verzweigt. Steuerliche Organschaften sind daher im Ergebnis ein äußerst vielschichtiges Rechtsgebilde mit gesellschaftsrechtlichen, bilanzrechtlichen und internationalen steuerlichen Bezügen.

Die 2. Auflage des Handbuchs baut dessen Ansatz, diese Rechtsfragen zur Verbesserung der Entscheidungsgrundlage aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten, weiter aus. Die zahlreichen neuen Urteile, Verwaltungsanweisungen und Gesetzesänderungen werden ausführlich erörtert.

Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/pwo2**

Das Werk online:
otto-schmidt.de/gmbh-modul

ottoschmidt

Richtungsweisend.

Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann
Gewerbesteuergesetz Kommentar
Herausgegeben von VorsRiBFH Michael Wendt, StB Markus Suchanek, RA/StB Dr. Peter Möllmann und MR Dr. Peter Heinemann. Bearbeitet von RA/FAStR Dr. Malte Bergmann, LL.M., Prof. Dr. Marc Desens, Thomas Dieterich, LL.M., RA/StB Dr. Andreas Erdbrügger, RR Tobias Franke, RiFG Dr. Christian Graw, RA/StB Dr. Christian Herbst, StBin Anja Hesse, RD Thorsten Kontny, StAfr Katharina Leister, RA/StB Dr. Christian Pitzal, RiFG Dr. Oliver Rode, LL.M., Gary Rüsch, WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Michael Schulze, StB Dr. Thomas Wagner und Gabriele Wanninger. 2019, ca. 1.100 Seiten Lexikonformat, gbd. 139,– €. Erscheint im November. ISBN 978-3-504-25081-2

Der neue Kommentar zum Gewerbesteuergesetz bringt Sie direkt zum gewünschten Ziel. Der Newcomer aus der blauen Reihe ist die ideale Roadmap für alle, die mit der Gewerbesteuer und ihren komplizierten Hinzurechnungs- und Kürzungstatbeständen kalkulieren müssen: Unternehmer, Berater oder Kommunalfinanzbeamte. Die vier Herausgeber kommen aus Beratung, Verwaltung und vom Bundesfinanzhof und bürgen für eine Kommentierung von höchster Qualität und Klarheit.

Die Erstauflage widmet sich neben den Standardproblemen gleich zwei Grundsatzthemen: der Definition des Gewerbeertrags und dem Verlustvortrag. Ein weiteres Highlight sind die Anhänge zum Umwandlungs- und Insolvenzsteuerrecht.

Reinschnuppern und bestellen unter **www.otto-schmidt.de/wsg**

Das Werk online:
otto-schmidt.de/hhr-modul

ottoschmidt

Im Andenken an Albert Hensel (*1895, †1933),
einem bedeutenden Wegbereiter der modernen
deutschen Steuerrechtswissenschaft,

schreibt die

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Köln,
unter der Schirmherrschaft
des Präsidenten des Bundesfinanzhofs, Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff,

den

ALBERT-HENSEL-PREIS 2019

aus.

Die Auszeichnung wird auf
der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
am 23. September 2019 in Hamburg zuerkannt
und besteht in einem Geldpreis von 5.000,– €.

Mit diesem Preis soll die hervorragende Arbeit
eines jüngeren Verfassers ausgezeichnet werden,
die einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen
Erforschung des Steuerrechts leistet.

Bewerbungen und Vorschläge können an den Vorsitzenden der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Herrn Universitätsprofessor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht
und Öffentliches Recht, Ludwig-Maximilians-Universität München, Professor-Huber-Platz 2, 80539 München,
bis **30. April 2019** gesandt werden.
Es wird gebeten, der Bewerbung drei Exemplare der Arbeit beizufügen sowie die Arbeit als PDF-Datei
an steuerrecht@jura.uni-muenchen.de zu senden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen
Der Vorsitzende des Vorstandes

HAUFE.

EIN KLICK, DOPPELTE SICHERHEIT.

JETZT MIT INFO-PAKET ZUR DATENSCHUTZ-GRUNDVERORDNUNG!

HAUFE STEUER OFFICE GOLD

Bisher überzeugte die **Komplett-Lösung** mit 15 Top-Kommentaren von Haufe und Otto Schmidt. Bei EStG und KStG profitieren Sie jetzt neben den umfassenden Haufe Kommentaren von Frotscher/Drüen bzw. Frotscher/Geurts zusätzlich von den renommierten Kommentaren Dötsch/Pung/Möhlenbrock (KStG) und Littmann/Bitz/Pust (EStG) aus dem Schäffer-Poeschel Verlag. Das bedeutet für Sie **doppelte Rechts- und Gestaltungssicherheit** mit nur einem Klick.

Jetzt testen und noch viele weitere Vorteile entdecken:
www.haufe.de/steuer-office-gold
Tel.: 0800 72 34 244 (kostenlos)