



# Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten  
Steuerwissenschaften

**Geschäftsführende Herausgeber:**

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

**Mitherausgeber:**

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

**steuer-und-wirtschaft.de**

Jeder Blick lohnt sich!

Otto Schmidt  
online

Jetzt NEU!

StuW online

<b>Editorial</b>	>	<b>Johanna Hey</b> – Editorial .....	1
<b>Abhandlungen</b>	>	<b>Johanna Hey</b> – Steuergesetzgebungslehre .....	3
		<b>Ralf Maiterth / Maximilian Lutz</b> – Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	22
		<b>Franz Jürgen Marx / Ege-Aksel Kilincsoy</b> – Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie .....	36
		<b>Dirk Kieseewetter / Moritz Menzel</b> – Die Neuerungen des Betriebsrentenstärkungsgesetzes – eine zielgenaue Förderung von Geringverdienern in der betrieblichen Altersversorgung? .....	52
		<b>Johanna Stark</b> – Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts .....	71
<b>Urteilsbesprechungen</b>	>	<b>Christina Mair / Florian S. Zawodsky</b> – South Dakota v. Wayfair, Inc. – Urteilsbesprechung und Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung .....	85
<b>Rezensionen</b>	>	<b>Rainer Hüttemann</b> – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland im Spiegel der Festschrift für den Bundesfinanzhof .....	95
<b>Aus der internationalen Diskussion</b>	>	<b>Julian Pröbstl</b> – Falsitta: Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell’ ordinamento interno e nel sistema comunitario (2018) .....	101
		<b>Albrecht Nagel</b> – DeLaney Thomas: Taxing the Gig Economy (2018) .....	102

# Jeder Blick lohnt sich.

**Otto Schmidt online**

**Jetzt NEU!**



Login [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)



**ottoschmidt**



# Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

**Geschäftsführende Herausgeber:**

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

**Mitherausgeber:** 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

**Begründet 1922** von Heinrich Reinach (Herausgeber bis 1934)

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

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989–2014) gemeinsam mit

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

## Inhalt

[steuer-und-wirtschaft.de](http://steuer-und-wirtschaft.de)

### Editorial

*Johanna Hey* – Editorial ..... 1

### Abhandlungen

**Prof. Dr. Johanna Hey, Köln – Steuergesetzgebungslehre**

Das Steuerrecht ist geradezu ein Synonym schlechter Gesetzgebung. Unverständlichkeit einzelner Normen, Gesetzesflut und permanente Änderungen der bestehenden Gesetze gefährden die Befolgbarkeit und Vorhersehbarkeit des Steuereingriffs. Massive Defizite in der ex ante Gesetzesfolgenabschätzung und der ex post Kontrolle der Gesetzeswirkungen machen Steuerpolitik in Teilen zum Blindflug. Mit Verbesserungsmöglichkeiten beschäftigt sich die allgemeine Gesetzgebungslehre, deren Erkenntnisse jedoch oft zu abstrakt sind, um sich in der Gesetzgebungsrealität niederzuschlagen. Für konkrete Handlungsanweisungen bedarf es spezieller Steuergesetzgebungslehren für die einzelnen Rechtsgebiete. Der vorliegende Beitrag plädiert für eine Steuergesetzgebungslehre und macht erste Vorschläge zur Unterstützung des Steuergesetzgebers. .... 3

**Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin / Maximilian Lutz, Kempten – Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

Die Grundsteuer muss reformiert werden, da die veralteten Einheitswerte dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nicht genügen. Aufgrund der rund 35 Mio. zu bewertenden Grundstücke sind einfache standardisierte Bewertungsverfahren unerlässlich. Bei den im Beitrag betrachteten Berliner Mietwohngrundstücken sowie Ein- und Zweifamilienhäusern schneiden die analysierten flächenorientierten Verfahren hinsichtlich der Gleichmäßigkeit ihrer Bewertungsergebnisse erheblich schlechter ab als die betrachteten wertorientierten Verfahren. Aber auch die wertorientierten Verfahren wirken sehr unterschiedlich. Bei vermieteten Grundstücken (Mietwohngrundstücken) bewirkt das Abstellen auf Mietwerte (Mietwertmodell) die geringste Streuung der Bewertungsergebnisse. Bei selbstgenutzten Immobilien (Ein- und Zweifamilienhäuser) gilt dies für das erbschaftsteuerliche Vergleichsverfahren. Aber selbst bei diesen beiden Bewertungsverfahren streuen die Bewertungsergebnisse merklich und Fehlbewertungen von mehr als 35 % treten in zahlreichen Fällen auf. Wenn dies als nicht akzeptabel angesehen wird, muss auf die Erhebung einer Grundsteuer verzichtet werden. .... 22

## Inhalt

**Prof. Dr. Franz Jürgen Marx / Ege-Aksel Kilincsoy, beide Bremen – Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie – Markt, Marktstätigkeit und Erwerbseinkommen**

Dem Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1 EStG liegt nach Willen des historischen Gesetzgebers kein theoretisches Konzept zugrunde. Daraus resultieren Qualifikationsprobleme und Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung des Steuerobjekts. Als mögliche Systematisierungsleitlinie gilt das Markteinkommenskonzept (Markteinkommenstheorie). Dessen Wesen und Geltung sind im steuerwissenschaftlichen Schrifttum strittig. Kritiker verweisen auf alternative Konzepte. Der Beitrag verdeutlicht zunächst die Bedeutung des Marktes für das Einkommenskonzept aus steuerökonomischer Perspektive. Aufgezeigt werden kann, dass das Markteinkommenskonzept weite Teile des geltenden Einkommensteuerrechts erklärt, Einfluss auf dessen Ausgestaltung genommen hat und künftig als Leitbild für dessen Fortentwicklung dienen könnte. Das Markteinkommenskonzept differenziert sich von tradierten Einkommenstheorien durch ein konsequentes Abstellen auf Tauschvorgänge. .... 36

**Prof. Dr. Dirk Kieseewetter / Moritz Menzel, beide Würzburg – Die Neuerungen des Betriebsrentenstärkungsgesetzes – Eine zielgenaue Förderung von Geringverdienern in der betrieblichen Altersversorgung?**

Zum 1.1.2018 trat das Betriebsrentenstärkungsgesetz in Kraft. Der Maßnahmenkatalog beinhaltet neben arbeitsrechtlichen Änderungen insbesondere die Einführung eines BAV-Förderbetrags als Fördermodell für Geringverdiener, die Abschaffung der sog. Doppelverbeitragung der Riester-geförderten betrieblichen Altersversorgung sowie die Weitergabepflichtung eingesparter Sozialversicherungsbeiträge. Der Beitrag untersucht die seit 1.1.2018 einschlägigen Vorsorgealternativen eines Arbeitnehmers unter einem strikt steuerplanerischen Blickwinkel. Die Modellrechnungen zeigen, dass der Gesetzgeber mit den vorgenommenen Änderungen eine zielgenaue Förderung von Geringverdienern ermöglicht. Ferner wird die Riester-Förderung in der betrieblichen Altersversorgung gangbar gemacht. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint es denkbar, dass das vorgegebene Ziel des Betriebsrentenstärkungsgesetzes erreicht wird und zukünftig mehr Arbeitnehmer und insbesondere Geringverdiener die betriebliche Altersversorgung nutzen werden. .... 52

**Dr. Johanna Stark, München – Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts**

Unter politischen Philosophen wird eine lebhafte Debatte über den Anwendungsbereich von Gerechtigkeitsprinzipien geführt. Während sogenannte statische Konzeptionen von Verteilungsgerechtigkeit auf der einen Seite des Theorienspektrums die Reichweite distributiver Pflichten auf den nationalen Kontext begrenzen, gehen kosmopolitische Konzeptionen auf der anderen Seite von einem globalen Maßstab für die gerechte Verteilung knapper Ressourcen und der damit verbundenen Lebenschancen aus. Der folgende Beitrag geht der Relevanz dieser Debatte für das internationale Steuerrecht nach und untersucht die Auswirkungen, die sich für seine Ausgestaltung ergeben, wenn es als Instrument zur Kompensation ungleicher Ressourcenverteilung eingesetzt werden soll. Zwar unterscheiden die vorgestellten Theorien sich hinsichtlich des Umfangs der insgesamt gebotenen Umverteilung; keine der Theorien führt jedoch zwingend zu Gerechtigkeitspflichten mit dem Inhalt einer internationalen (Um-)Verteilung von Besteuerungsrechten bezüglich der Gewinne multinationaler Unternehmen. .... 71

## Urteilsbesprechungen

**Christina Mair, Nürnberg / Florian S. Zawodsky, Berlin – South Dakota v. Wayfair, Inc. – Urteilsbesprechung und Analyse der Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung**

Mit seinem Urteil South Dakota v. Wayfair, Inc. et al. vom 21.6.2018 hat der Supreme Court of the United States mit Jahrzehnte alter Rechtsprechung gebrochen. Während die Sales Tax beim Versandhandel bisher nur vom Verkäufer als Steuerschuldner einbehalten werden musste, wenn dieser eine physische Präsenz („physical presence“) im Absatzstaat unterhielt, reicht es für die Begründung dessen Steuerschuldnerschaft nunmehr aus, wenn der Verkäufer bestimmte Schwellenwerte überschreitet. An zusätzlicher Brisanz gewinnt das Urteil, da die dissentierende Minderheit des Gerichts die eigentliche Kompetenz zur Lösung der Streitfrage beim Kongress sieht. Auswirkungen des Urteils ergeben sich mitnichten nur für Unternehmer in den Vereinigten Staaten. Jeglicher Versandhandel in den und in die USA ist von der Neuregelung betroffen. Dieser Beitrag



## Der Klassiker in Neuauflage.

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

Bestellen Sie jetzt unter [otto-schmidt.de/tl23](http://otto-schmidt.de/tl23)

## Inhalt

erläutert die wesentlichen Inhalte der Entscheidung und ihre Folgewirkungen. Da das Urteil zu erheblichem Compliance-Aufwand für die betroffenen Unternehmen führt, wird aufgezeigt, welche Möglichkeiten die Vereinigten Staaten haben, um diesen auf ein angemessenes Maß zu reduzieren. Die Entscheidung steht außerdem in einem engen thematischen Zusammenhang zur internationalen Debatte um die signifikante digitale Präsenz. Daher wird zudem die US-amerikanische Perspektive auf die (verbrauch)steuerliche Erfassung des e-Commerce beleuchtet. .... 85

## Rezensionen

*Prof. Dr. Rainer Hüttemann* – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland im Spiegel der Festschrift für den Bundesfinanzhof ..... 95

## Aus der internationalen Diskussion

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

*Julian Pröbstl* – Gaspare Falsitta: Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell' ordinamento interno e nel sistema comunitario (Rivista di Diritto Tributario 2018, S. 333-350). .... 101

*Albrecht Nagel* – DeLaney Thomas, Kathleen: Taxing the Gig Economy (University of Pennsylvania Law Review, Vol. 166 (2018), S. 1415-1473)..... 102

## Wussten Sie schon ...

Im **Onlinemodul** von **StuW** haben Sie Zugriff auf das Online-Archiv Ihrer Zeitschrift. In der **Zeitschriften-App** lesen Sie aktuelle Beiträge auf Ihrem Smartphone. Bei Fragen zu Ihren **Freischaltcodes** wenden Sie sich gerne an den Kundenservice: Telefon 0221 / 93738-997 oder E-Mail an kundenservice@otto-schmidt.de



## Richtungsweisend.

Der neue Kommentar ist ideal für alle, die mit der Gewerbesteuer und ihren komplizierten Hinzurechnungs- und Kürzungstatbeständen kalkulieren müssen: Unternehmer, Berater oder Kommunalfinanzbeamte. Die Herausgeber aus Beratung, Verwaltung und vom Bundesfinanzhof bürgen für eine Kommentierung von höchster Qualität und Klarheit.

Bestellen Sie jetzt unter [otto-schmidt.de/wsg](http://otto-schmidt.de/wsg)

# 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 Herausgeber:** Prof. Dr. Johanna Hey, Köln; Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim.

**Redaktionsschluss:** Jeweils zum 15.12., 15.3., 15.6., 15.9.

**Anzeigenverkauf:** sales friendly Verlagdienstleistungen, 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. 8 v. 1.1.2019.

**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 327 € (Print-Anteil 310 €/Online-Anteil 17 €\*\*), Einzelheft 103,- €. **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 Jahreschluss.

**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 urheberrecht-

lichen 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 per E-Mail an die geschäftsführende Herausgeberin (johanna.hey@uni-koeln.de). 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

Eingereichte Beiträge werden zunächst von den geschäftsführenden Herausgebern 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.

- Ist der Beitrag grundsätzlich für das Profil von Steuer und Wirtschaft geeignet, wird für ihn mindestens ein, in der Regel zwei Kurzgutachten eingeholt und dem Autor zur Verfügung gestellt. Die Gutachter bleiben anonym.
- Besteht Überarbeitungsbedarf, wird der Begutachtungsprozess für die wiedereingereichte Version wiederholt, bis der Beitrag für eine Veröffentlichung in Steuer und Wirtschaft angenommen wird. Bei Abdruck wird auf das durchgeführte Begutachtungsverfahren entsprechend hingewiesen.
- Der Begutachtungsprozess soll in jeder Begutachtungsrunde spätestens nach acht Wochen abgeschlossen sein.
- Die Gutachter eines Jahrgangs werden im jeweiligen Heft 4 veröffentlicht.

### 2. Juristische Beiträge

- Über die Annahme von Beiträgen, die eine juristische Methodik zum Gegenstand haben, entscheiden die geschäftsführenden Herausgeber. Im Einzelfall wird ein Mitherausgeber zur weiteren Prüfung hinzugezogen.
- 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.

## Editorial

---

Wird das Jahr 2019 ein Steuerreformjahr? Immobilienbesteuerung, FuE-Förderung, Unternehmensteuerreform – das sind die großen Themen, die im zweiten Jahr der Regierungsarbeit auf dem Tisch liegen, während die übliche Steueränderungsmaschinerie ohne Unterlass ein Gesetzeselaborat nach dem anderen produziert. Allein das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. 12. 2018 (BGBl. I 2018, 2338) enthält als inoffizielles Jahressteuergesetz 2018 in 20 Artikeln zahllose Änderungen quer durch alle Steuergesetze. In der Pipeline des Jahres 2018 steckengeblieben sind das Brexit-Steuerbegleitgesetz und das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus.

Umgesetzt werden muss bis 31.12.2019 die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach DAC 6 (RL (EU) 2018/822). Immerhin liegt hier bereits ein Referentenentwurf vor. Umgesetzt werden muss auch ATAD I (RL (EU) 2016/1164); die Frist hierfür ist bereits zum 31.12.2018 abgelaufen. Richtigerweise müsste die ATAD zum Anlass grundlegender Überlegungen zur Zukunft des AStG genommen werden. Ein entsprechender politischer Wille ist bisher jedoch nicht erkennbar. Und dann ist da noch die finanzielle Großbaustelle des Solidaritätszuschlags, für die es bisher – jenseits der vollständigen Abschaffung – an überzeugenden Lösungen fehlt.

Untätigkeit kann man dem Steuergesetzgeber nicht vorwerfen, auch wenn sich die Frage aufdrängt, ob die Prioritäten richtig gesetzt werden, ob man nicht manche zeitraubende Debatte – etwa die der nationalen Anzeigepflichten – vermeiden und sich stattdessen den Pflichtaufgaben zuwenden sollte. Schwerpunktsetzungen wären auch im Bereich der unablässig verteilten Steuervergünstigungen erforderlich: Betriebsrenten (dazu in diesem Heft *Kiesewetter/Menzel*, S. 52 ff.), E-Mobilität und Mietwohnungsneubau – alles wichtig! Aber Steuervergünstigungen zweifelhafter Wirksamkeit vergeuden Geld, das für andere dringendere Steuerreformprojekte dann nicht mehr zur Verfügung steht.

Dass der Steuergesetzgeber sich bei diesem gewaltigen Arbeitspensum nicht auch noch um handwerklich gute Gesetze kümmern kann, liegt auf der Hand und ist dennoch nicht entschuldbar. Allein das Lesen des Referentenentwurfs der §§ 138d-f AO zur Anzeigepflicht verursacht physische Pein. Die Wirksamkeit und Anwendbarkeit der Steuergesetze wird immer zweifelhafter. Dies ist Anlass, in diesem Heft (S. 3 ff.) über eine Steuergesetzgebungslehre als Hilfestellung für den real agierenden Gesetzgeber nachzudenken. Eine Sanierung des Bestandes scheint nahezu aussichtslos, umso wichtiger ist die Begleitung der gesetzestechnischen Umsetzung neuer Vorhaben.

Aber welche der Reformvorhaben kann der Gesetzgeber überhaupt bewältigen? Gesetzt ist die Reform der Grundsteuer, die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018 (1 BvL 11/14) bis zum 31.12.2019 im Bundesgesetzblatt verkündet sein muss. Auf der einen Seite geht es um Fragen der Effizienz und Datenverfügbarkeit, auf der anderen um Steuergerechtigkeit und Verteilungswirkungen. Auch wenn mit WAM (wertabhängig) und WUM (wertunabhängig) bereits zwei Modelle auf dem Tisch liegen, ist zu befürchten, dass bis zur letzten Minute um eine konsensfähige Lösung gerungen werden wird. Vertan scheint die Chance, den Konflikt durch länderautonome Gesetzgebung zu entschärfen, obwohl gerade die Grundsteuer die Voraussetzungen für einen Ideenwettbewerb der Länder perfekt erfüllt. Indem man sich auf eine bundeseinheitliche Lösung festgelegt hat, bedarf es erheblicher Kompromissbereitschaft. *Ralf*

*Maiterth* und *Maximilian Lutz* analysieren in diesem Heft (S. 22 ff.) die Verteilungswirkungen unterschiedlicher Reformvorschläge.

Defizite des föderalen Finanzsystems begründen auch den Reformbedarf der Grunderwerbsteuer. Infolge der Übertragung der Steuersatzkompetenz auf die Länder (Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG) ist es aufgrund der Fehlanreize im Finanzausgleich zu permanenten Steuersatzerhöhungen gekommen. Diese Zusatzbelastung des Immobilienerwerbs passt so gar nicht zu dem großen Politikziel „bezahlbares Wohnen“. Im Bundestagswahlkampf 2017 ist hieraus die Forderung nach einem (einmaligen) Eigenheimfreibetrag in der Grunderwerbsteuer abgeleitet worden, der freilich das Grundproblem der durch hohe Grunderwerbsteuerbelastungen verursachten Ineffizienzen des Immobilienmarktes nicht beheben wird. Zugleich erhöhen Grunderwerbsteuersätze von bis zu 6,5 % den Gestaltungsdruck, der zu einer neuerlichen Verschärfung der Besteuerung von *Share Deals* führen soll. Allerdings verspricht die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 % und die Verlängerung der Beobachtungszeit von 5 auf 10 Jahre keine dauerhafte Lösung des Problems. Einerseits bleiben Umgehungsgestaltungen möglich, andererseits werden in großem Stil nicht missbräuchliche Transaktionen erfasst.

Die DSUG-Tagung 2020 wird diese Entwicklungen der Immobilienbesteuerung aufarbeiten. Das Problem der *Share-Deal*-Besteuerung wird bereits 2019 auf der Hamburger DSUG-Tagung „Umstrukturierung im Steuerrecht“ diskutiert werden. Der Tradition von Juristentag und Staatsrechtslehrertagung folgend, sollen die Jahrestagungen der DSUG zukünftig von Aufsätzen in *Steuer und Wirtschaft* begleitet werden. Gleiches streben wir für die jährlichen Tagungen der European Association of Tax Law Professors (EATLP) an, um noch mehr Anregungen für rechtsvergleichende Arbeiten zu geben.

Wird der Gesetzgeber neben der schwierigen Aufgabe der Reform der Immobilienbesteuerung überhaupt noch Kapazitäten für weitergehende Reformaufgaben haben? Wird es zu einer Senkung der Unternehmensteuerbelastung kommen – in der Breite oder nur in Form einer Fördermaßnahme für FuE-Unternehmen? Steuervergünstigungen für forschende Unternehmen sind bereits 2009 angekündigt worden (Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, 15) und finden sich auch im aktuellen Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom 12.3.2018. Doch auch hier ist in hohem Maße unklar, welche Ziele verfolgt werden sollen: Mittelstandsförderung oder internationale Standortpolitik? Schließlich geht es in einem Umfeld europäischer Patentboxen ganz wesentlich um die Einordnung einer solchen Maßnahme in den internationalen Steuerwettbewerb.

Und damit wird deutlich, dass auch die internationale Entwicklung weiterhin all unsere Aufmerksamkeit verlangt. Auf OECD-Ebene, auf EU-Ebene, aber auch durch Reformaktivitäten im Ausland werden ständig Weichen gestellt, auf die der deutsche Steuergesetzgeber reagieren muss. Die großen Aufgaben sind auch nach den Abschlussberichten zum OECD-BEPS-Projekt ungelöst. Mit den zugrundeliegenden Fragen zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit beschäftigt sich *Johanna Stark* aus steuerrechtsphilosophischer Sicht (S. 71 ff.).

Große realpolitische Herausforderungen bedeuten rosige Zeiten für die Wissenschaft. Die Zahl sehr grundsätzlicher Fragen nimmt ständig zu. Neben all den neuartigen Themen der Internationalisierung, Europäisierung und Digitalisierung besteht weiterhin hohes Interesse auch an klassischen Fragen wie der in diesem Heft von *Franz Jürgen Marx* und *Ege-Aksel Kilincsoy* behandelten steuerökonomischen Rechtfertigung der Markteinkommenstheorie (S. 36 ff.). Die meisten dieser Fragen bedürfen der Betrachtung aus der Perspektive unterschiedlicher Disziplinen, wie sie in *Steuer und Wirtschaft* traditionell gepflegt wird. In den letzten Jahren ist die Anzahl der ökonomischen Einsendungen noch einmal deutlich angestiegen. Die hiermit einhergehenden Begutachtungsverfahren bedeuten eine Herausforderung für die Herausgabe von *Steuer und Wirtschaft*. Um diese Aufgaben noch besser bewältigen zu können, rückt *Christoph Spengel* ab dem Jahrgang 2019 zum geschäftsführenden Mitherausgeber auf.

Köln, im Januar 2019

*Johanna Hey*

# Abhandlungen

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln\*

## Steuergesetzgebungslehre

### Inhaltsübersicht

- I. Ein Plädoyer für spezielle Gesetzgebungslehren
- II. „Moderne“ Steuergesetzgebung: Rückbesinnung oder Zukunftsorientierung?
- III. Steuergesetzgebungslehre als Realwissenschaft
  1. Zusammenspiel von Inhalt und Form
  2. Zusammenspiel von Anlass und Umsetzung
    - a) Wann wird der Gesetzgeber tätig und wann muss er tätig werden?
    - b) Vom Impuls zum Gesetz
  3. Zusammenspiel von Gesetz und Vollzug
- IV. Überlegungen zur Verbesserung der Steuergesetzgebungstechnik
  1. Verständlichkeit und Übersichtlichkeit
    - a) Regelungssprache und Regelungsichte
    - b) Regelungsebene: Gesetz – Rechtsverordnung – Verwaltungsvorschrift
    - c) Regelungsstruktur
    - d) Regelungstechnik
    - e) Pflege des Regelungsbestandes
  2. Stetigkeit und Zeitgerechtigkeit
  3. Wirksamkeit und Qualitätskontrolle
    - a) Maßstab der Gesetzesfolgenabschätzung
    - b) Zeitpunkt und Durchsetzung der Gesetzesfolgenabschätzung
    - c) Kriterien für die Auswahl von Gesetzen für die Gesetzesfolgenabschätzung
    - d) Gesetzesvorbereitung und Gesetzesfolgenabschätzung durch unabhängige Beratungs- und Kontrollinstanzen?
- V. Verbesserungsmöglichkeiten im Gesetzesbestand?
- VI. Moderne Mittel moderner Gesetzgebung: Digitale Unterstützung der Rechtssetzung
- VII. Durchsetzbarkeit der Forderung nach besserer Steuergesetzgebung?
  1. Der Wille zum guten Gesetz
  2. Verrechtlichung der Grundsätze guter Gesetzgebung?
- VIII. Ausblick

*Das Steuerrecht ist geradezu ein Synonym schlechter Gesetzgebung. Unverständlichkeit einzelner Normen, Gesetzesflut und permanente Änderungen der bestehenden Gesetze gefährden die Befolgbarkeit und Vorhersehbarkeit des Steuereingriffs. Massive Defizite in der ex ante Gesetzesfolgenabschätzung und der ex post Kontrolle der Gesetzeswirkungen machen Steuerpolitik in Teilen zum Blindflug. Mit Verbesserungsmöglichkeiten beschäftigt sich die allgemeine Gesetzgebungslehre, deren Erkenntnisse jedoch oft zu abstrakt sind, um sich in der Gesetzgebungsrealität*

*niederzuschlagen. Für konkrete Handlungsanweisungen bedarf es spezieller Steuergesetzgebungslehren für die einzelnen Rechtsgebiete. Der vorliegende Beitrag plädiert für eine Steuergesetzgebungslehre und macht erste Vorschläge zur Unterstützung des Steuergesetzgebers.*

*Tax law serves as a paragon for bad legislation. Incomprehensibility of single provisions, the flood of laws and permanent changes endanger tax compliance. Massive deficits in the ex ante impact assessment and the ex post control of the legal effects make tax policy in parts a blind flight. The general theory of legislation is concerned with possibilities for improvement, but its findings are often too abstract to be reflected in the reality of legislation. Specific instructions for action require special tax legislation doctrines for the individual areas of law. The present article argues for a tax legislation doctrine and makes first suggestions for the support of the tax legislator.*

### I. Ein Plädoyer für spezielle Gesetzgebungslehren

Kritik am Gesetzgeber ist wohlfeil, im Steuerrecht allemal. Die steuerliche Rechtssetzungstechnik wird als „dringend reformbedürftig“ eingestuft<sup>1</sup>. Da ist vom „Dschungel“ die Rede, von „Steuerchaos“<sup>2</sup>, „Einkommensteuerwirrwarr“<sup>3</sup> und „Missgeburten“<sup>4</sup>; Gesetze sind „ungenießbar“<sup>5</sup>. Die Wortwahl zeugt von nahezu physischem Ekel, von Wut und Hilflosigkeit. Die Gesetzgebungskritik spart kein Rechtsgebiet aus, doch das Steuerrecht wird oft als Referenzgebiet für „besonders schreckliche“ Gesetze, quasi als Synonym für schlechte Gesetzgebung genannt<sup>6</sup>.

Die Klage über die schlechte Qualität der Gesetze, ihre geringe Halbwertszeit und ihre erdrückende Masse ist mehr als zutref-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

1 Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 51 EStG Rz. A 107, 108: „Die Rechtssetzungstechnik des Einkommensteuerrechts ist dringend reformbedürftig“.

2 J. Lang, Wege aus dem Steuerchaos, Stbg. 1994, 10; Raupach, Wege aus dem Chaos, in FS F. Klein, 1994, S. 309; Helsper, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge des verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, BB 1995, 17.

3 Tipke, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!?, 2008.

4 Knobbe-Keuk, NJW 1980, 2557, zu § 15a EStG.

5 Schultz, MDR 1965, 630.

6 Braun, JuS 1996, 287 (288), der die Regelung des Sonderausgabenabzugs für Versicherungsbeiträge in § 10 EStG gar zum Anlass nimmt, sich in die Zeiten der Latinität zurückzuwünschen.

fend, hilft indes nicht wirklich weiter<sup>7</sup>, weil sie konkrete Verbesserungsvorschläge meist schuldig bleibt. Dies mag zum einen daran liegen, dass die Aufgabe, das bestehende Gesetzeschaos zu entflechten, schier erdrückend ist. Wo soll man anfangen? Es mag aber auch daran liegen, dass es den Kritikern am entsprechenden *Knowhow* fehlt. Gesetzestechnik, geschweige denn der Entwurf von Gesetzen, wird nicht gelehrt<sup>8</sup>. Die Übung in Anwendung und Kritik von Gesetzen befähigt noch nicht zur Erzeugung von (guten) Gesetzen.

In der Abstraktionshöhe der allgemeinen Gesetzgebungskritik dürfte einer der Gründe der geringen Wirkung der Forderung nach besseren Gesetzen liegen. Es ist von „Gesetzgebungskunst“<sup>9</sup> die Rede. In der Praxis geht es dagegen um Gesetzgebungshandwerk<sup>10</sup>, das in erster Linie funktional sein muss. Die drei „e“ der Gesetzgebungslehre (*efficacy*, *effectiveness*, *efficiency*<sup>11</sup>), Forderungen nach Verständlichkeit, Stetigkeit, Wirksamkeit taugen als Qualitätsmaßstäbe und Diagnosekriterien zur Feststellung, dass man es mit schlechter Gesetzgebung zu tun hat, aber sie liefern noch nicht das Handwerkzeug zur Produktion besserer Gesetze.

Praxistaugliche Vorgaben können nur spezielle Gesetzgebungslehren liefern, die die allgemeinen Grundsätze guter Gesetzgebung rechtsgebietsspezifisch konkretisieren. Der jeweilige Regelungsgegenstand und seine Sachgesetzmäßigkeiten stellen jeweils eigene Anforderungen an die Regelungstechnik, von der sprachlichen Abfassung bis hin zur Wirksamkeitskontrolle. Es ist naheliegend, dass Gesetzgebung im Bereich des Zivilrechts anderen Gesetzmäßigkeiten folgt als im Öffentlichen Recht, in der Leistungsverwaltung<sup>12</sup> anderen als in der Eingriffsverwaltung, im Umweltrecht andere Techniken<sup>13</sup> eingesetzt werden können als im Insolvenzrecht.

Zwar gibt es zahllose Phänomene und Fragen, die alle Rechtsgebiete gleichermaßen betreffen, aber sie wirken sich in konkreten Gesetzen unterschiedlich aus. So dürfte kein Rechtsgebiet vom Problem der Normenflut verschont sein, woraus die allgemeine Forderung nach Verknappung folgt<sup>14</sup>. Freilich unterscheidet sich das Verknappungspotenzial nach Regelungsgegenstand. In manchen Rechtsgebieten mag es möglich sein, staatliche Normsetzung durch private Selbstverpflichtung zu ersetzen<sup>15</sup>, nicht jedoch im steuerlichen Eingriffsrecht<sup>16</sup>. Zudem erfordert das Steuerrecht als jeden Lebensbereich erfassendes Massenfallrecht, dies gilt vor allem für die Einkommensteuer, eine erhebliche Regelungsdichte, um Gleichmäßigkeit und Effizienz zu gewährleisten. Hinzu kommt die dem Steuerrecht eigene Technizität und Zahlenlastigkeit. Sie bedingt in besonderem Maße technische Präzision. Am Ende muss als Ergebnis der Subsumtion eine Steuerschuld in einem Eurobetrag ausgewiesen werden. Das spricht gegen große Spielräume bei der Gesetzesanwendung und wirkt sich auch auf die Sprache von Steuergesetzen aus.

Auf das Erfordernis der Differenzierung nach Rechtsgebieten hat *Schulze-Fielitz* schon 1988 in seiner Habilitation hingewiesen<sup>17</sup>. Es mag sein, dass es zwischenzeitlich für andere Rechtsgebiete solche speziellen Gesetzgebungslehren gibt<sup>18</sup>. Für das Steuerrecht sind sie mir nicht bekannt<sup>19</sup>. Zwar finden sich immer wieder Arbeiten zu Einzelfragen<sup>20</sup> guter Steuergesetzgebung, etwa aus jüngerer Zeit die Habilitationsschriften von *Hennig Tappe* zu den Anforderungen an die Gesetzesbegründung von Steuergesetzen<sup>21</sup> oder von *Gregor Kirchhof* zur Allgemeinheit des Gesetzes<sup>22</sup> mit einem speziellen Abschnitt zur

Steuergesetzgebung. Gelegentlich beklagen Einzelbeiträge<sup>23</sup> den schlechten technischen Zustand der Steuergesetze. Doch es fehlt ganz überwiegend an konkreten Vorschlägen, wie die Defizite gerade der *Steuergesetzgebung* zu beseitigen sind.

Rechtsgebietsspezifische Gesetzgebungslehren sollten nicht zu Versäulung führen, sondern bedürfen der Rückbindung an die Erkenntnisse der allgemeinen Gesetzgebungslehre. Vieles ist dort vorhanden und muss möglicherweise nur auf die Besonderheiten der einzelnen Rechtsgebiete übertragen werden. Der vorliegende Beitrag dient, ausgehend von Fragestellungen und Erkenntnissen der allgemeinen Gesetzgebungslehre, einer rechtsgebietsspezifischen Analyse und der Formulierung erster Ansätze einer Steuergesetzgebungslehre. Er kann nicht viel

7 *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 12.

8 An diesem Befund von *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, 10 ff.; *Merten* in *Schreckenberger*, Gesetzgebungslehre, 1986, 178 (182); *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 9, hat sich bis heute nichts geändert. Siehe auch das Plädoyer aus der Ministerialverwaltung, der Gesetzgebungstechnik in der Fortbildung des gehobenen und höheren Verwaltungsdienstes mehr Gewicht einzuräumen, *Hinrichs*, Verwaltungsrundschau 2018, 222 (230).

9 Siehe nur die Titel der praktisch zeitgleich erschienenen historischen Arbeiten von *Mertens*, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, Habil., 2004, und *Emmenegger*, Gesetzgebungskunst, Diss., 2006.

10 Historisch wurde Gesetzgebungskunst synonym für Gesetzgebungshandwerk verwendet, *Emmenegger*, Gesetzgebungskunst, Diss., 2006, 232; instruktiv zum Unterschied zu Gesetzgebungswissenschaft *Emmenegger*, a.a.O., 232–238, 229 ff.

11 Z.B. *Mader*, Evaluation the Effects: A Contribution to the Quality of Legislation, Statute Law Review Bd. 22 (2001), 119 (126), abrufbar unter <https://core.ac.uk/download/pdf/85212314.pdf>.

12 Siehe *Schulze-Fielitz*, DÖV 1988, 758.

13 Zur Vielfalt der Instrumente im Umweltrecht s. *Rodi*, ZG 2000, 231 ff.

14 *Karpen*, JuS 216, 577 (579 f.).

15 *Karpen*, JuS 216, 577 (580).

16 Dabei wäre es durchaus lohnend, *Roman Seer* in seiner Forderung nach Etablierung kooperativer Verfahren mit Elementen der Selbstregulierung stärker nachzugehen, s. zuletzt in FS BFH, 2018, S. 717 (733 ff.).

17 *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 19, 21, 555.

18 Verdienstvoll ist insofern die Dissertation von *Krems*, Grundfragen der Gesetzgebungslehre, erörtert anhand neuerer Gesetzgebungsvorhaben insbesondere der Neuregelung des Bergschadensrechts, 1979, weil er seine allgemeine These anhand eines einzelnen Rechtsgebietes sehr konkret verprobt. Insgesamt scheint die Gesetzgebungsforschung, die in den 1970er und 1980er Jahren einen Höhepunkt hatte (Nachweise bei *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 4), in jüngerer Zeit jedoch weniger Beachtung zu finden, auch wenn sich der 65. DJT 2004 mit dem Thema „Wege zu besserer Gesetzgebung“ beschäftigt hat. Allerdings gibt es aus jüngerer Zeit gleich zwei Arbeiten zur allgemeinen Gesetzgebungslehre aus rechtshistorischer Perspektive, s. *Mertens*, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, Habil., 2004; *Emmenegger*, Gesetzgebungskunst, Diss., 2006. Aus demselben Zeitraum stammt die Habilitationsschrift von *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion. Ein Beitrag der Rechtswissenschaft zur Gesetzgebung in interdisziplinärer Perspektive, 2006.

19 Siehe aber Ansätze bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, § 24: Das Steuergesetzgebungsverfahren nach dem Grundgesetz; *Seiler* in *Kluth/Krings*, Gesetzgebung, 2014, § 31 Steuer- und Finanzgesetzgebung.

20 Ich selbst habe mich in meiner Habilitationsschrift mit den Anforderungen an steuerliches Übergangsrecht beschäftigt, s. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 392–546.

21 *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, 2012 (Manuskriptfassung).

22 *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009.

23 Aus jüngerer Zeit *Prinz/v. Wolfersdorff*, Zur „Steuergesetzgebungskunst“ unserer Zeit – Handlungsoptionen eines „klugen Gesetzgebers“, DB 42/2016, S 9 ff.; zuvor *Kanzler*, DStZ 1996, 676 ff.

mehr sein als eine Anregung zur Vertiefung der hier aufgeworfenen Einzelfragen.

## II. „Moderne“ Steuergesetzgebung: Rückbesinnung oder Zukunftsorientierung?

Oft wird von den Problemen *moderner* Steuergesetze gesprochen, von *zunehmender* Verrohung, davon, man müsse die Gesetze wieder auf ihre Ursprünge und Grundgedanken zurückführen<sup>24</sup>. Immer wieder wird hervorgehoben, wie „schlank“ die deutschen Steuergesetze ehemals waren<sup>25</sup>. Das Einkommensteuerrecht befinde sich „im Niedergang“<sup>26</sup>. Sehnsucht nach den „guten alten Zeiten“ klingt an. Ob die Einkommensteuergesetzgebung früher besser war, darüber lässt sich streiten<sup>27</sup>. Völlig unzweifelhaft ist der dramatische Zuwachs an Gesetzestext, egal welche Steuerart man betrachtet. Allein die bloße Masse ist erschlagend<sup>28</sup>.

Der *OECD Regulatory Policy Outlook 2018* benennt als zentrale Ursachen der allgemeinen Normenexplosion „die ungeheure Geschwindigkeit des technologischen Wandels und die noch nie dagewesene Vernetzung der Volkswirtschaften“<sup>29</sup>. Beides trifft auch für das Steuerrecht zu. Besonders deutlich wird dies anhand der Abgabenordnung, einem der wenigen Steuergesetze, das bis zur Jahrtausendwende nur moderaten Änderungen unterworfen war. Seither haben die Intensivierung des internationalen Informationsaustausches<sup>30</sup> und die Automatisierung<sup>31</sup> tiefe Spuren hinterlassen.

Neue Formen des Wirtschaftens, insbesondere infolge der Digitalisierung, erzwingen aber auch im materiellen Steuerrecht neue Besteuerungsformen; man denke nur an den Regelungsbedarf in der Umsatzsteuer zur Erfassung des *E-Commerce*. Mit schlichter Subsumtion unter den Normbestand ist es hier nicht getan. Der Gesetzgeber muss tätig werden.

Auf grenzüberschreitende Sachverhalte musste das Steuerrecht seit jeher Antworten geben. Doch auch hier haben sich die Verhältnisse stark gewandelt. Europäische Freizügigkeitsgarantien erschweren – in Kombination mit der Zunahme der Mobilität von Besteuerungsquellen – die Erfassung von Steuersubstrat im Inland. Das wiederum erklärt die Explosion von Missbrauchsvorschriften, die sich gegen die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland richten. Gleichzeitig sind wir eingetreten in eine neue Ära internationaler Koordinierung<sup>32</sup>, die durch nationale Gesetzgebung nachvollzogen werden muss.

Auch wenn längst nicht jede neue Steuergesetzgebungsinitiative auf Internationalisierung und technologischen Fortschritt zurückzuführen ist, lassen sich die veränderten Rahmenbedingungen nicht wegdiskutieren. Sie verlangen nach angemessenen Antworten, eröffnen aber auch neue Wege der Gesetzgebung, denn der regulatorisch zu bewältigende technische Fortschritt kann fruchtbar gemacht werden, um zu besserer Gesetzgebung zu kommen, ist also möglicherweise nicht nur Ursache des Problems, sondern auch Lösung.

## III. Steuergesetzgebungslehre als Realwissenschaft

### 1. Zusammenspiel von Inhalt und Form

Zentrale Ziele der Gesetzgebungslehre sind die Versachlichung der Gesetzgebung (Rationalität)<sup>33</sup> und die Vereinfachung<sup>34</sup> der

Gesetzesbefolgung. Dabei liegt es im Wesen der allgemeinen Gesetzgebungslehre als rechtsgebietsübergreifender Methodenlehre, dass sie sich nicht mit konkreten Zielen und Inhalten befasst<sup>35</sup>. Der Vorteil spezieller Gesetzgebungslehren für konkrete Rechtsgebiete liegt darin, dass sie Verbindungen herstellen können zwischen Grundsätzen guter *Gesetzesinhalte* und guter *Gesetzestechnik*, zwischen innerem und äußerem System<sup>36</sup>. Beides bedingt sich. Die Forderung nach Gleichbehandlung juristisch-ökonomisch vergleichbarer Sachverhalte betrifft den Inhalt der Steuergesetze. Die Erkenntnis, dass, wenn gegen diese Vorgabe verstoßen wird, komplizierte Abgrenzungen erforderlich werden, leitet über in die Gesetzestechnik. Dieses Zusammenspiel führt zu der zentralen Botschaft Steuervereinfachung *durch* Steuergleichheit<sup>37</sup>. Der Weg zu besseren Steuergesetzen wird über den Inhalt gesucht, Regelmäßigkeit als Schlüssel zu Gleichheit *und* Vereinfachung genannt<sup>38</sup>. Die großen von *Paul Kirchhof*<sup>39</sup> und *Joachim Lang*<sup>40</sup> initiierten Steuerkodifikationsarbeiten der 2000er Jahre nahmen ihren Ausgangspunkt

24 *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, VII: „Grundlage unseres Vorschlags ist das traditionelle deutsche Einkommensteuerrecht. Ein Juwel des Rechts dessen Glanz allerdings durch Ausnahme- und Verfremdungstatbestände so überwuchert ist, dass es wieder freigelegt und ausgegraben werden muss“; ebenfalls *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Rz. 16.

25 Z.B. *Kanzler*, DStZ 1996, 676 (683).

26 *Raupach*, Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts – Möglichkeiten der Neubesinnung, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, 1985, 15 (18 ff.).

27 Immerhin ist einer der zentralen Gründe für die bis heute fortbestehende Komplexität des Einkommensteuerrechts das Nebeneinander von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie, die bereits im EStG 1920 angelegt war.

28 *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, Habil., 2009, 73.

29 *OECD*, *OECD Regulatory Policy Outlook 2018*, 17, abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264303072-en.pdf?expires=1546341852&id=id&accname=ocid41021573&checksum=3BD86EA2E5FEB1F8E0F3459D82AFCC1A>.

30 *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 273.

31 *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Einf. AO Rz. 13.

32 *Schön* in FS BFH, 2018, S. 923 (937 ff.).

33 Siehe den Verhandlungsgegenstand der 71. Staatsrechtslehrertagung „Rationalitätsanforderungen an die parlamentarische Rechtssetzung im demokratischen Rechtsstaat“ mit den Referaten von *Georg Lienbacher* und *Bernd Grzesick*.

34 Als eigenständiger Topos der Steuerrechtswissenschaft s. die 22. Jahrestagung der DStJG mit dem von *P. Fischer* herausgegebenen Tagungsband „Steuervereinfachung“, DStJG 21 (1998).

35 *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 54–80, benennt nur allgemeine Anforderungen material guter Gesetzgebung, wie Sachgemäßheit, Systemgemäßheit, Folgerichtigkeit und Angemessenheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit.

36 Zur Bedeutung des Systemdenkens für die allgemeine Gesetzgebungslehre *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, 206 ff.; für das Steuerrecht *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 61 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 5 ff., 9 ff.

37 *J. Lang* u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, Rz. 111, und umgekehrt „Gleichheit durch Vereinfachung“, *P. Kirchhof*, DStJG 21 (1998), 9 (21).

38 *J. Lang*, DStJG 21 (1998), 1 (3): „So zielt im Steuerrecht das Vereinfachungspostulat in erster Linie darauf ab, die Regelmäßigkeit wiederherzustellen“.

39 *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

40 *J. Lang* u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005; *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung

im Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es ging um Steuergerechtigkeit, von der man sich zugleich Vereinfachung erhoffte.

Diese von den Inhalten her argumentierenden Reformarbeiten haben wenig Gehör gefunden. Jedenfalls haben sie nicht zu einer Verbesserung der Gesetzestechnik beigetragen. Es ist hier nicht der Ort, die Gründe für das Scheitern dieser Rationalität der Inhalte einfordernden Wissenschaftlerentwürfe aufzuarbeiten<sup>41</sup>. Im demokratischen, auf Kompromisse und Wählbarkeit angelegten Gesetzgebungsprozess haben es „reine“ Lösungen schwer<sup>42</sup>.

Man sollte nicht aufhören, grundlegende Reformen des materiellen Rechts einzufordern, denn Reform tut nach wie vor Not. Aber das Steuerwesen ist einem Supertanker vergleichbar. Kursänderungen erfolgen nicht durch Herumreißen des Ruders. Steuergesetzgebung kann ihre Ziele nur inkrementell erreichen<sup>43</sup>. Den befreienden Rundumschlag, den großen Neuanfang wird es nicht geben, schon deshalb nicht, weil der Übergang vom alten zum neuen Recht kaum zu bewältigen wäre<sup>44</sup> und – ungeachtet wie hochwertig die Neukodifikation auch ausfallen mag – zwangsläufig mit einer Phase gesteigerter Rechtsunsicherheit einherginge. Doch selbst für eine systematische Neukonzeption einzelner Regelungen oder Regelungskomplexe fehlt, von seltenen Ausnahmen<sup>45</sup> abgesehen, der politische Wille. Ganz überwiegend arbeitet der Gesetzgeber in den Bestand hinein und betätigt sich als Änderungsgesetzgeber, oftmals im Nanobereich einzelner Halbsätze.

Dieser Realität gilt es, ins Auge zu sehen. Zwar ist richtig, dass es „gutes“ Steuerrecht nicht unabhängig vom Inhalt geben kann. Die gute Form kann einen verfehlten Inhalt nicht heilen. Indes darf sich eine Steuergesetzgebungslehre für die reale Gesetzgebungspraxis nicht auf die Umsetzung inhaltlich richtiger Gesetzgebungsideen beschränken. Ihre Ziele müssen bescheidener sein. Sie darf sich nicht als Idealwissenschaft begreifen, sondern muss als Realwissenschaft Handreichungen für den real agierenden Änderungsgesetzgeber entwickeln, und zwar unabhängig davon, ob man das Regelungsziel goutiert. Auch wenn sich Form und Inhalt nicht trennen lassen, macht es einen Unterschied, ob Gesetze, mit deren Inhalten man hadert, auch noch formal schlecht gemacht sind, weil darunter zusätzlich die Anwendungssicherheit leidet.

Ein Beispiel: Man kann den Wust an speziellen Missbrauchsvorschriften<sup>46</sup>, mit denen der Steuergesetzgeber seit Jahrzehnten das ohnehin nie schlank gewesene Steuergesetz in wahre Wortungeheuer verwandelt, grundsätzlich ablehnen. Man mag auf die in Vergessenheit geratene allgemeine Missbrauchsregel des § 42 AO verweisen<sup>47</sup>. Man mag wissen, wie man den Anreiz für die mit den speziellen Missbrauchsvorschriften bekämpften Steuergestaltungen grundsätzlich reduziert, nämlich indem man die steuergesetzliche Ungleichbehandlung juristisch-ökonomisch vergleichbarer Sachverhalte vermeidet, z.B. die Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital beseitigt. Aber der Gesetzgeber zeigt keine Bereitschaft, die hierfür erforderlichen grundsätzlichen Reformen durchzuführen. Die Gesetzesbefolgung und Gesetzesvollzug erstickende Missbrauchsgesetzgebung ist Realität. Hier wäre eine den Tatsachen ins Auge blickende Steuergesetzgebungslehre gefordert, Mechanismen und Techniken von Anti-Missbrauchsvorschriften systematisch zu analysieren und Anleitungen für ihre Abfassung

zu entwickeln. Dabei setzt Missbrauchsvermeidung, die weder unwirksam noch überschießend ist, zum einen eine möglichst breite Anschauung möglicher Gestaltungen voraus, zum anderen spezielles *Knowhow* in der Gesetzesfolgenabschätzung, wie es die Verhaltensökonomik liefert.

## 2. Zusammenspiel von Anlass und Umsetzung

### a) Wann wird der Gesetzgeber tätig und wann muss er tätig werden?

Eine Annäherung an den realen Steuergesetzgebungsprozess muss über die Analyse der unterschiedlichen Gesetzgebungsanlässe<sup>48</sup> erfolgen, aus denen sich unterschiedliche Anforderungen an die gesetzgeberische Umsetzung ergeben.

Masse und Geschwindigkeit der Gesetzgebung („Gesetzesflut“) führen zu der Frage nach *Gesetzgebungspflichten* einerseits, nach den *Möglichkeiten eines Regelungsverzichts* andererseits<sup>49</sup>.

Gesetzgebungspflichten ergeben sich für das Steuerrecht in erster Linie aus dem Europarecht als Umsetzungspflichten nach Art. 288 Abs. 3 AEUV. Oft wird beklagt das Gros der Gesetzgebung stamme aus Brüssel<sup>50</sup>. Der nationale Gesetzgeber sei Getriebener der europäischen Normierungswut. Der Verlust nationaler Gesetzgebungssouveränität sei schuld an der Gesetzgebungsmisere. Für andere Rechtsgebiete mag dieser Befund zutreffen<sup>51</sup>. Für das Steuerrecht ist zu differenzieren zwischen dem Souveränitätsverlust im Bereich der europäisch harmonisierten indirekten Steuern und den direkten Steuern oder dem Steuerverfahrensrechts. Hier sind die nationalen Gesetzgeber – innerhalb von Grundfreiten und Beihilferecht – noch weit-

Marktwirtschaft, 2013; zuvor, *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49 (1993).

41 Hier z.B. *Piltz*, DStJG 37 (2014), 405 (406 ff.).

42 *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 16 f.: Gesetzgebung als reiner Erkenntnisprozess oder gar Wahrheitsfindung entspricht nicht der Realität parlamentarischer Gesetzgebung, kann allenfalls verfassungsrechtlich erzwingen werden. Sowohl *Lienbacher*, a.a.O., 29 ff., als auch *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 51 (55 ff.), ist zuzustimmen, dass die Rationalisierungsanforderungen insbesondere des Rechtsstaatsprinzips nur einen groben Rahmen vorgeben.

43 *Schön*, Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen? DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10 (17); *Hennrichs*, StuW 2013, 249 (255).

44 Keines der Kodifikationsprojekte enthielt ein ausformuliertes Übergangsrecht.

45 Z.B. die Neukodifikation des Investmentsteuergesetzes durch das Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz) v. 19.7.2016, BGBl. I 2016, 1730.

46 Dazu im Einzelnen *Hey*, StuW 2008, 167 ff.; *Hey*, DStJG 33 (2010), 139 ff.

47 Vgl. *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 568; *Sieker* in FS BFH, 2018, S. 385 (396).

48 Zur Bedeutung des Anlasses oder „Impulses“ in der Gesetzgebungslehre s. allgemein *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, 72 ff.; *Zeh* in Schreckenberger/Marten, Grundfragen der Gesetzgebungslehre, 2000, 33–46; *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 92 ff.; *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 130–155.

49 Zwar wird oft genug auch die Untätigkeit des Gesetzgebers beklagt, allerdings vorwiegend als fehlende Bereitschaft des Gesetzgebers zu echten Reformen, vgl. *Prinz/v. Wolfersdorff*, DB 42/2016, S.9.

50 Zur Dominanz europäischer Rechtssetzung bei gleichzeitiger Demokratieförderung *F. Kirchhof*, Demo-crazy?, FAZ, v. 21.12.2017, 7, abrufbar unter <https://iem-europe.com/attachments/5/1513957346>; auch bereits *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 38 ff.

51 Etwa für das Verbraucherschutzrecht.

gehend frei von Vorgaben durch den EU-Gesetzgeber, auch wenn es in den letzten Jahren mit ATAD I und II sowie DAC I-VI zu vermehrter Einflussnahme gekommen ist.

Dabei ließe sich für beide Bereiche – direkte wie indirekte Steuern – Inhalt und Ausmaß europarechtlich erzwungener Gesetzgebung steuern. In beiden Fällen gilt das Einstimmigkeitsprinzip (Art. 113, 115 AEUV). Deutschland könnte sich verweigern. Stattdessen entsteht jedoch der Eindruck, die EU werde als „verlängerte Werkbank“<sup>52</sup> missbraucht. Um nationalen Regelungsinteressen, die sich anders nicht durchsetzen lassen, den notwendigen Nachdruck zu verleihen, werden Themen auf EU-Ebene gehoben<sup>53</sup>. Ist ein Thema aber erst einmal dort angekommen, wird es trotz Geltung des Einstimmigkeitsprinzips schwer beherrschbar. Man denke an die Finanztransaktionssteuer<sup>54</sup> oder die *Digital Service Tax*<sup>55</sup>, die zwar beide noch nicht angenommen wurden, aber auch nicht ohne weiteres wieder von der Tagesordnung verschwinden. Der theoretischen Möglichkeit, den Harmonisierungszug später durch Verweigerung der Zustimmung im ECOFIN wieder zu stoppen, stehen am Ende häufig politische Zwänge entgegen. Auf EU-Ebene divergieren die Interessen noch stärker als national. Umso mehr bedarf es hier des politischen Kompromisses<sup>56</sup>. Dazu werden Kompromisspakete geschnürt, die dann den Handlungsspielraum so stark verengen, dass das Einstimmigkeitsprinzip keinen wirksamen Schutz mehr bietet. Umso sorgfältiger sollte vorab überlegt werden, welche Themen auf die EU-Ebene hochgezogen werden.

Zunehmender Handlungsdruck entsteht für den Steuergesetzgeber auch auf der internationalen Ebene, seit sich die OECD nicht mehr auf die Standardisierung von Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt, sondern weitreichende Vorgaben für die Ausgestaltung der nationalen Gesetzgebung zum Internationalen Steuerrecht macht<sup>57</sup>. Zwar handelt es sich hierbei zunächst nur um „soft law“<sup>58</sup>, um politische Empfehlungen abgestufter Verbindlichkeit<sup>59</sup>, deren Nichtbefolgung durch die OECD-Mitgliedstaaten keine unmittelbaren rechtlichen Konsequenzen hat. Der nationale Gesetzgeber könnte sich also in Zurückhaltung üben. Jedoch sind in jüngerer Zeit Instrumente eines *Monitoring* der Umsetzung entwickelt worden, etwa im Rahmen des *Inclusive Framework on BEPS*<sup>60</sup>. Auf diese Weise werden die nationalen Gesetzgeber zum Tätigwerden angehalten.

Aus nationaler Perspektive gibt es kaum Gesetzgebungspflichten. Verfassungsrechtliche Schutzpflichten spielen im Steuerrecht keine Rolle. Handlungsnotwendigkeiten können entstehen infolge verfassungsgerichtlicher Entscheidungen, obwohl das Bundesverfassungsgericht in der Regel<sup>61</sup> keine *Gesetzgebungsaufträge* formuliert. Der Gesetzgeber muss aber innerhalb der gesetzten Fristen handeln, wenn er die Unanwendbarkeit der mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärten Normen verhindern will. Dabei fällt auf, dass das Bundesverfassungsgericht, obwohl die befristete Weitergeltungsanordnung des verfassungswidrigen Gesetzes ständige Praxis ist, in seiner Tenorierung keinem erkennbaren Muster folgt, weder was die Länge der gesetzten Frist angeht<sup>62</sup>, noch bezüglich der Rechtsfolgen bei Verstreichen der Frist<sup>63</sup>. Angesichts der erheblichen Steuerungswirkung dieser Fristen für den Gesetzgebungsprozess sollte sorgfältiger tenoriert werden. Dazu bedarf es der Entwicklung von Maßstäben verfassungsgerichtlicher Übergangsregeln. Schließlich agiert das Bundesverfassungsgericht

mit den Fortgeltungsanordnungen als (Ersatz-)Gesetzgeber von Übergangsrecht<sup>64</sup>.

Jenseits konkreter Gesetzgebungspflichten können Handlungsnotwendigkeiten aus dem Haushaltsrecht entstehen<sup>65</sup>, wobei die Notwendigkeit der Beschaffung von Steuermehreinnahmen vor dem Hintergrund der überaus positiven Haushaltsentwicklung in den letzten Jahren deutlich zurückgetreten ist. Die einzelne Maßnahme zur Erwirtschaftung von Mehreinnahmen

- 
- 52 Diese von *Kofler* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 1, für das Steuerrecht angebrachte Taktik ist auch in anderen Rechtsgebieten anzutreffen *Payrhuber/Stelkens*, NVwZ 2018, 195 (196).
- 53 Zu dieser als „deutsch“ wahrgenommen Neigung der Verlagerung von Problemen auf die nächsthöhere Ebene *di Fabio*, 65. DJT, Referate, Band II/1 (2004), S. 54 f.
- 54 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG v. 28.9.2011, KOM(2011) 594 endg., abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0594&from=DE>.
- 55 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21.3.2018, KOM(2018) 148 endg., abrufbar unter <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/DE/COM-2018-148-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF>.
- 56 Zum Kompromiss als eines der zentralen Probleme moderner Gesetzgebung *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 404–442.
- 57 *Schön* in FS BFH, 2018, S. 923 (931 ff.).
- 58 *Vogel* in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, 2005, 145 ff.
- 59 So enthält das BEPS-Paket lediglich in vier *Actions* (Nr. 5, 6, 13 und 14) verbindliche *Minimum Standards*, im Übrigen bloße Empfehlungen.
- 60 Zu dessen Funktionsweise *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929.
- 61 Anders ist dies, wenn steuerrechtliche Normen gegen das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums verstoßen, dann werden Gesetzgebungsaufträge ausgesprochen, z.B. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = FR 1992, 810 (Grundfreibetrag) oder BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (Kinderfreibetrag).
- 62 Die für eine Neuregelung gesetzten Fristen waren in den letzten Jahren sehr unterschiedlich, sie reichten von minimal 373 Tagen (BVerfGE – Grunderwerbsteuer) bis hin zu maximal 1192 Tagen (BVerfGE – Grundfreibetrag), s. BVerfG 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BGBl. I 2018, 531 – Grundsteuer (Frist bis 31.12.2019); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (168) = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek* – § 8c KStG (Frist bis 31.12.2018); v. 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (318) – Grunderwerbsteuer (Frist bis 30.6.2016); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (251) = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis* – Erbschaftsteuer (Frist bis 30.6.2016); v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (39) = FR 2010, 472 – Anrechnungsverfahren (Frist bis 31.12.2010); v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (126) – Existenzminimum (Frist bis 31.12.2009); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (70) = FR 2007, 338 – Erbschaftsteuer (Frist bis 31.12.2008); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (75) = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer* – Rentenbesteuerung (Frist bis 31.12.2004); v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 202 (216) – Kinderbetreuungskosten (Frist bis 31.12.2000); v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (178) – Erbschaftsteuer (Frist bis 31.12.1996); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (122) – Vermögensteuer (Frist bis 31.12.1996); v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (181) – Grundfreibetrag (Frist bis 31.12.1995).
- 63 Vergleiche den – unklaren – Fristausspruch des Erbschaftsteuerurteils, BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (138) = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis*, der prompt zu massiver Verunsicherung geführt hat und vom Gesetzgeber durch Überschreitung ausgenutzt wurde, im Vergleich zur differenzierten Übergangsregel für die Grundsteuer, BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, DStR 2018, 791 (807) Rz. 172.
- 64 Beispiele eigenständiger Übergangsregeln bei *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 286, der ebenfalls eine stärkere Systematisierung durch Entwicklung einer Dogmatik der Tenorierung fordert (Rz. 289 a.E.).
- 65 Z.B. Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBegG 2004) v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076.

(z.B. Anhebung des Tarifs vs. Streichung/Kürzung von Steuerbegünstigungen) steht ohnehin im Belieben des Gesetzgebers.

Damit stellt sich die Frage, was den Steuergesetzgeber eigentlich zu den permanenten Änderungen veranlasst. Analysiert man Jahressteuergesetze, die inzwischen freilich nicht mehr so heißen dürfen<sup>66</sup>, als Sammelbecken („Omnibusgesetze“) von Einzeländerungen, dann setzen sie sich zusammen aus der Korrektur von Gesetzgebungsfehlern, aus Nichtanwendungsgesetzen bzw. Reaktionen auf höchstrichterliche Rechtsprechung, aus Missbrauchsvermeidung und der Bekämpfung von Steuerergestaltungen<sup>67</sup>. Hinzu kommen Anpassungen an Gesetzesänderungen auf anderen Rechtsgebieten; hier stammt der Regelungsbedarf also nicht aus dem Steuerrecht selbst.

In noch viel größerem Umfang fremdbestimmt ist der Steuergesetzgeber infolge ressortfremder Regelungsaufträge: Luftreinheit<sup>68</sup>, Wohnungsbau<sup>69</sup>, Tarifbindung<sup>70</sup> – kein Thema scheint per se ungeeignet für steuerliche Lenkung. Zu Steuerinterventionismus ist sehr viel Grundsätzliches, zu Recht meist Kritisches geschrieben worden<sup>71</sup>. Es gibt viele Gründe gegen, wenige für steuerliche Lenkung. Ungeachtet dessen muss sich eine an den realen Steuergesetzgeber gerichtete Steuergesetzgebungslehre mit den Anforderungen an die Technik<sup>72</sup> und institutionalisierte Wirksamkeitskontrolle<sup>73</sup> von Lenkungsgesetzgebung befassen.

Druck erzeugt unabhängig von rechtlichen oder politischen<sup>74</sup> Gesetzgebungspflichten zunehmend die öffentliche Berichterstattung. Der Einfluss der Medien auf den Gesetzgeber<sup>75</sup> wächst infolge neuer breitenwirksamer Kommunikationswege. In Einzelfällen kann die öffentliche Stimmung den Eindruck erzeugen, der Gesetzgeber *müsse* handeln. Dieses allgemein zu beobachtende Phänomen hat im Steuerrecht auch bisher von der Breite der Bevölkerung wenig beobachtete Gebiete wie das internationale Unternehmensteuerrecht erreicht und setzt im Wege eines regelrechten Kaskadeneffekts erst über die OECD, dann über die EU den nationalen Gesetzgeber unter Zugzwang.

## b) Vom Impuls zum Gesetz

Je nach Anlass vollzieht sich der Prozess der Gesetzgebung nach unterschiedlichen Mustern. Dies gilt namentlich für europarechtlich oder verfassungsrechtlich initiierte Maßnahmen.

Wird der Gesetzgeber nach vorausgegangener Karlsruher Entscheidung tätig, so bemüht er sich um deren „Umsetzung“, freilich oft verbunden mit der Suche nach dem geringstmöglichen Eingriff in den Normbestand, wofür sich der Begriff „minimalinvasiver“<sup>76</sup> Reaktion eingebürgert hat. Dabei ist die Vorstellung, es gehe um „Umsetzung“ schief, weil das Bundesverfassungsgericht im Interesse des Gewaltenteilungsprinzips an den Gesetzgeber gerichtete Vorgaben in der Regel zu vermeiden sucht. Die Fehlvorstellung, es gehe um Umsetzung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, mag mit dazu beitragen, dass sich der Gesetzgeber regelmäßig auf das Nötigste beschränkt, statt den betroffenen Regelungsbereich von Grund auf und damit dauerhaft zu sanieren.

Um Umsetzung geht es dagegen bei EU-Richtlinien<sup>77</sup>. Sie enthalten konkrete Handlungsaufträge. Der Gesetzgeber muss innerhalb der in der Richtlinie bestimmten Frist tätig werden, um Sanktionen<sup>78</sup> zu vermeiden. Allerdings engen auch sie den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers auf sehr unterschiedlich-

che Weise ein, je nachdem ob der EU-Gesetzgeber sich auf die Vorgabe von Zielen beschränkt oder auch die Maßnahmen der Zielerreichung vorgibt. Das Wesen des Harmonisierungsinstruments der Richtlinie liegt im Unterschied zur Verordnung darin, dass nach Art. 288 Abs. 3 AEUV eigentlich nur die zu erreichenden Ziele verbindlich vorgegeben werden, die Wahl der

66 Siehe z.B. das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338, das sogar im Diskussions- und Referentenentwurf des BMF anfänglich noch als Jahressteuergesetz 2018 bezeichnet worden war. Falls der Gesetzgeber mit der neuen Bezeichnungstechnik bezweckt, die ihm besonders wichtige Neuerung herauszustellen, böten sich Klammerzusätze hinter „Jahressteuergesetz“ an. In diese wären dann allerdings alle wichtigen Änderungen, die jetzt in dem Zusatz „und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ untergehen, aufzunehmen. Derzeit scheint die Titelgebung vollkommen beliebig, s. etwa das Kroatienanpassungsgesetz (Fn. 138), und nicht geeignet, den wesentlichen Gesetzesinhalt wiederzugeben.

67 Der Regierungsentwurf des „Jahressteuergesetzes 2018“ (s. soeben Fn. 66) v. 10.8.2018, BR-Drucks. 372/18, listet – wenig aufschlussreich – neben der namensgebenden Umsatzsteuerregelung für den Internethandel folgende Änderungsgründe auf: Notwendige Anpassung an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung, Umsetzung von Rechtsprechung des BVerfG und des BFH, kurzfristiger fachlicher Änderungsbedarf, Folgeänderungen und Anpassungen auf Grund von vorangegangenen Gesetzesänderungen sowie weiterer redaktioneller Änderungsbedarf. Dahinter verbergen sich u.a. die „minimalinvasive“ Anpassung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG an BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; die Einführung der Begünstigung von Elektro-Kfz (s. Fn. 68) und Anpassungen an die Investmentsteuerreform und das Betriebsrentenstärkungsgesetz.

68 Aktuell Änderung von § 6 Abs. 2 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG zur Begünstigung von Elektro-Kfz im Rahmen der 1%-Regelung für die private Nutzung betrieblicher Kfz, eingeführt durch Gesetz v. 11.12.2018 (Fn. 66).

69 Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, BT-Beschluss v. 29.11.2018, BR-Drucks. 607/18.

70 Siehe den Vorstoß von Bundesarbeitsminister *Hubertus Heil* durch Steuerbegünstigungen Anreize für den Abschluss von Tarifverträgen zu setzen, Handelsblatt v. 14.12.2018, S. 12 (Handelsblatt-Online v. 13.12.2018, abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/massiv-e-benachteiligung-steuerrabatte-fuer-tarifbindung-forderung-von-arbeitsminister-heil-stoesst-auf-deutliche-kritik/23756306.html>).

71 Insbesondere *P. Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Habil., 1971. Dass die Politik trotz der fortgesetzten Kritik am Steuerrecht als indirekter Verhaltenssteuerung nicht nur festhält, sondern nach einer Zeit relativer Zurückhaltung sogar wieder verstärkt hierauf zurückgreift, hat die DStJG dazu bewegt, sich 2015 auf der 40. Jahrestagung in Halle erneut mit dem Thema zu befassen, s. den von *Susanne Sieker* herausgegebenen Tagungsband „Steuerrecht und Wirtschaftspolitik“, DStJG 39 (2016).

72 In diese Richtung geht der DStJG-Beitrag von *Stefan Breinersdorfer*, Organisation und Verfahren steuerlicher und außersteuerlicher Wirtschaftsförderung, DStJG 39 (2016), 231 ff.

73 Hierzu anhand konkreter Beispiele *Schnitzer*, DStJG 39 (2016), 53 ff.

74 Diese entstehen auch infolge von Koalitionsverträgen, auch wenn sich diese weder gerichtlich durchsetzen lassen, noch tatsächlich vollständig abgearbeitet werden. Zur Rechtsqualität von Koalitionsverträgen *Zivier*, Recht und Politik 1998, 204 ff.

75 Zu deren Einfluss auf die Gesetzgebung s. *Vliegenthart et al.*, Do the Media set the Parliamentary Agenda? A Comparative Study in Seven Countries, European Journal of Political Research 55 (2016), 283–301, abrufbar unter <https://dx.doi.org/10.1111/1475-6765.12134>; *Gast/Grottkel/Kittel*, Politische Kontrolle der Gesetzgebung. Zu Rolle und Einfluss von Medien, Interessengruppen und Oppositionsparteien bei Anpassungsentscheidungen – eine Fallstudie, ZG 2014, 43 ff.

76 Z.B. *Prinz*, FR 2018, 76.

77 Es gibt bemerkenswert wenig grundsätzliche Beiträge zu den aus EU-Richtlinien folgenden Anforderungen an den nationalen Umsetzungsakten, s. aber *Stelkens/Payrhuber*, NVwZ 2018, 195 ff.

78 Zur Verschärfung der Praxis der EU-Kommission, Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten, *Wendenburg/Reichert*, NVwZ 2017, 1338 ff.

Form und Mittel bleibt dagegen den innerstaatlichen Stellen überlassen. Jedoch tendiert der EU-Gesetzgeber zunehmend dazu, in Richtlinien ausformulierte Detailregeln zu verabschieden. Die Grenzen zwischen den Regelungsformen der Verordnung und der Richtlinie verschwimmen, was wiederum weitreichende Konsequenzen für die sich anschließenden mitgliedstaatlichen Umsetzungsakte hat.

Ungeachtet dessen, dass das überschießende Regelungsbedürfnis des EU-Gesetzgebers zu Souveränitätsverlusten führt, müsste der nationale Gesetzgeber bei jeder neuen EU-Richtlinie zunächst sehr genau ausloten, welche Ziele die Richtlinie verfolgt, welche Umsetzungsspielräume bestehen und welche Konsequenzen sich hieraus für das (übrige) nationale Recht ergeben<sup>79</sup>. Man hat indes nicht den Eindruck, dass der deutsche Steuergesetzgeber bei der Transformation des Sekundärrechts in nationales Recht klaren Regeln folgt. Mal wird wie in der Umsatzsteuer über Jahrzehnte der Standpunkt eingenommen, der vorhandene Wortlaut nehme den Richtlinieninhalt in sich auf oder erlaube zumindest eine richtlinienkonforme Interpretation<sup>80</sup>, mal wird der Richtlinieninhalt wie im Fall der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen<sup>81</sup> nahezu wortgleich abgeschrieben<sup>82</sup>. Letztlich stellen sich immer wiederkehrende Fragen:

1. Übernahme des Richtlinienwortlauts oder Beibehaltung abweichender Formulierungen des nationalen Rechts?
2. Ausstrahlungen und notwendige Anpassung nicht ausdrücklich harmonisierten Rechts?
3. Erstreckung über den ausdrücklich geregelten Anwendungsbereich hinaus, z.B. auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte, sog. „Gold Plating“<sup>83</sup>?

Dabei gibt es auch hier keine einfachen Antworten. Die weitgehende Übernahme des Richtlinienwortlauts mag Streit vermeiden, inwieweit die Richtlinie umgesetzt wurde, erschwert aber die Gesetzesanwendung, wenn sie von vergleichbarer innerstaatlicher Begrifflichkeit abweicht. Es muss also sorgfältig abgewogen werden. Helfen könnte der Austausch der nationalen Gesetzgeber in der Umsetzungsphase. Richtlinienumsetzung sollte, schon um größtmöglichen Harmonisierungserfolg zu gewährleisten, stets mit Rechtsvergleichung einhergehen<sup>84</sup>, auch wenn sich je nach rechtlichem Umfeld in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedliche Konsequenzen für die Umsetzung ergeben können.

### 3. Zusammenspiel von Gesetz und Vollzug

Von zentraler Bedeutung ist in einem Massenfallrecht wie dem Steuerrecht das Zusammenspiel von materiellem Recht und Normbefolgung/Normvollzug<sup>85</sup>. Bereits bei der Festlegung des gesetzgeberischen Zieles, im Weiteren bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes muss im Sinne der von Roman Seer geforderten Reziprozität zwischen Norm und Vollzug<sup>86</sup> die Vollzugs-, insbesondere auch Massenfalltauglichkeit des Gesetzes zentrale Leitlinie sein. Nicht umsonst ist das Steuerrecht das einzige Rechtsgebiet, in dem die Verletzung des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit zur Verfassungswidrigkeit des materiellen Rechts geführt hat<sup>87</sup>.

In die eher technische Diktion der Gesetzgebungslehre übersetzt, geht es zunächst um Bürokratie- und Befolgungskosten, deren Beurteilung gem. § 1 NKRG dem Normenkontrollrat ob-

liegt. Freilich stellt der Normenkontrollrat keine eigenen Untersuchungen zur Vollziehbarkeit oder zu den mit dem Vollzug verbundenen Bürokratiekosten an, sondern führt lediglich eine Plausibilitätskontrolle der in den Ministerien ermittelten Bürokratielasten und -kosten durch<sup>88</sup>. Die Kosten der Finanzverwaltung mögen sich auf diese Weise abschätzen lassen. Sehr viel schwieriger ist die Quantifizierung der Befolgungskosten auf Seiten der Steuerpflichtigen. Hier fehlt es auch den betroffenen Unternehmen in der Regel an belastbaren Zahlen<sup>89</sup>.

Dabei ist zu unterscheiden zwischen den *Kosten der Vollziehung* und der *Vollziehbarkeit*. Steuerrechtliche Normen, deren Vollzug einen erheblichen Teil der durch sie vereinnahmten Steuern kostet, sind unter Effizienzgesichtspunkten unbefriedigend. Kostengünstigkeit des Vollzugs muss eine zentrale Leitlinie guter Steuergesetzgebung sein, und zwar weit unterhalb des – schwer zu definierenden – Extremfalls, in dem der steuerrechtliche Eingriff seine Rechtfertigung verliert, weil er in unverhältnismäßigem Maße der Finanzierung seiner selbst dient<sup>90</sup>. Jenseits der Vollzugskosten geht es jedoch um mehr, nämlich darum Steuergesetze zu verhindern, deren Befolgung *rechtlich* und/oder *tatsächlich unmöglich* ist. Besonders problematisch sind Steuertatbestände, die vom Verhalten Dritter abhängen, von dem der Steuerpflichtige weder Kenntnis hat, noch sich mangels rechtlicher Handhabe Kenntnis verschaffen kann, so dass er diesbezügliche Erklärungsspflichten nicht erfüllen kann. Zwar ist bis heute unklar, wann jenseits des widersprüchlichen Normbefehls des mittlerweile abgeschafften § 30a AO ein strukturelles Vollzugsdefizit anzunehmen ist. Doch dürfte es gegen das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit verstoßen, wenn nur Zufälle gelegentlich zur Anwendung des Gesetzes führen, weil die Anwendung des Tatbestandes Kenntnis-

79 Zu diesen Anforderungen *Stelkens/Payrhuber*, NVwZ 2018, 195 f.

80 Z.B. in Bezug auf die Besteuerung der Öffentlichen Hand, die textlich erst mit Einfügung von § 2b UStG durch Gesetz v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834, an die seit 1977 bestehende Richtlinienvorgabe angepasst wurde.

81 Richtlinie 2018/822/EU v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bzgl. des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (sog. „DAC 6“).

82 Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (Diskussionsentwurf des BMF v. 11.9.2018); RL (EU) 2018/822 v. 25.5.2018 („DAC 6“).

83 *Burmeister/Staebe*, EuR 2009, 444 ff.

84 *Stelkens/Payrhuber*, NVwZ 2018, 195 (197).

85 Zu den Unterschieden im Implementationsaufwand zwischen den Rechtsgebieten s. auch *Hinrichs*, Verwaltungsrundschau 2018, 222 (228).

86 *Seer*, DStJG 31 (2008), 7 (7–9).

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

88 Zu diesem eingeschränkten Prüfungsansatz *Kleemann/Gebert*, ZG 2009, 151 (154 f.); *Hofmann/Birkenmeier* in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, § 12 Rz. 15 ff.; *Schwintowski*, ... denn sie wissen nicht, was sie tun! – Warum Politik und Gesetzgebung so oft irren. Ein Plädoyer für die Neue Analytische Regelungswissenschaft (NAWI), 2014, 11, bezweifelt, dass der Normenkontrollrat auch nur zur Überprüfung der vom Gesetzgeber eingesetzten Evakuationsmethoden in der Lage sei.

89 Siehe die Quantifizierungsschwierigkeiten nur für den Bereich der Einbeziehung in Steuererklärungsspflichten Dritter (Indienstnahme) bei *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Habilitation, 2012, 380.

90 Klare Aussagen scheitern in der Regel schon daran, dass es an verlässlichen Zahlen zu Vollzugs- und Befolgungskosten fehlt; hierzu *Hey*, StuW 2013, 107 (118 f.).

se erfordert, über die weder der Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung verfügt. Derartige Normen scheinen sich zu häufen<sup>91</sup>.

Möglicherweise fungieren nicht vollziehbare Gesetze jedoch als Symbol- oder Abschreckgesetzgebung, wie sie in der allgemeinen Gesetzgebungslehre diskutiert wird<sup>92</sup>. Indes ist unklar, ob der Steuergesetzgeber sie gezielt einsetzt<sup>93</sup> oder ob sie ihm „passieren“. Und auch hier scheint ein rechtsgebietspezifischer Blick vonnöten. Symbol- oder Abschreckgesetzgebung hat im Steuerrecht, das dem Gebot der Gleichmäßigkeit im tatsächlichen Belastungserfolg genügen muss, keinen Platz. Dies mag anders sein in einem auf Prävention gegründeten Strafrecht<sup>94</sup>.

## IV. Überlegungen zur Verbesserung der Gesetzgebungstechnik

### 1. Verständlichkeit und Übersichtlichkeit

#### a) Regelungssprache und Regelungsdichte

Spätestens wenn es um die Gesetzessprache geht, wird deutlich, dass Gesetzgebungslehren rechtsgebietspezifisch ausgestaltet sein müssen, weil sie unterschiedliche Adressatenkreise ansprechen und in unterschiedlichen Situationen gelten. Ein Gesetz zur Abwehr konkreter Gefahren muss schnell anwendbar und für jeden Normadressaten unmittelbar verständlich sein. Dagegen werden Steuergesetze ex post angewendet, und selbst wenn sie Gegenstand steuerlicher Gestaltungen sind, so besteht selten große Eilbedürftigkeit<sup>95</sup>.

Die Diskussion, ob Steuergesetze in Laien-<sup>96</sup> oder Fachsprache abgefasst werden sollen, ist hinlänglich geführt worden<sup>97</sup> und sie ist ungeachtet des klingenden Obersatzes des Bundesverfassungsgerichts, jeder Steuerpflichtige müsse seine Steuerschuld selbst vorausberechnen können<sup>98</sup>, klar zugunsten der Fachsprachlichkeit<sup>99</sup> zu beantworten. Dies gilt nicht nur für Bereiche, in denen Experten tätig sind, namentlich das Steuerrecht der (großen) Unternehmen, sondern auch für das jedermann betreffende Einkommensteuerrecht. Die nur bedingt erfolgreichen Projekte einer Umformulierung der Steuergesetze in einfache Sprache, wie sie in Großbritannien<sup>100</sup>, Australien und Neuseeland unternommen wurden<sup>101</sup>, sind kein Vorbild besserer Steuergesetzgebung, sondern dienen eher als Beleg für die Überlegenheit der Fachsprache<sup>102</sup>. Dabei lag eines der zentralen Probleme allerdings nicht in der neuen Begrifflichkeit selbst, sondern im Übergang zu Alltagssprache. Denn auch eine rein sprachliche Neufassung bestehender Gesetze bleibt nicht ohne Folgen auf die Inhalte<sup>103</sup>. Schon deshalb wird es langfristig bei der Fachsprache bleiben. Dies ist freilich kein Freibrief für Unverständlichkeit. Im Gegenteil, die Fachsprache birgt, sorgfältig eingesetzt, den Vorteil der Präzision und Knappheit<sup>104</sup>.

Denkbar wäre es jedoch, dem Informationsbedürfnis des Laien durch „light-Versionen“, Informationsbroschüren und Anwendungsbeispiele Rechnung zu tragen<sup>105</sup>, wie sie schon heute von privaten Anbietern gefertigt werden. Gute Gründe sprechen im Interesse von Serviceorientierung und Akzeptanz dafür, derartige Erklärungen durch die Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen. Ansatzweise leistet das ELSTER-Verfahren mit den zahlreichen Hilfsfunktionen des ELSTER-Portals diesen Service

bereits, wenn es den Steuerpflichtigen durch die Ausfüllung der elektronischen Steuererklärung hindurchführt<sup>106</sup>.

Möglicherweise wird sich irgendwann einmal daneben die Frage stellen, ob neben oder sogar anstelle der Sprachfassung in Fach- und/oder Laiensprache eine Fassung in Form eines Computerprogramms treten wird<sup>107</sup>. Ein derartig zahlenlastiges Rechtsgebiet wie das Steuerrecht legt solche Überlegungen nahe. Denn die sprachliche Beschreibung von Rechenschritten, wie wir sie heute im Gesetz finden, ist möglicherweise

91 Beispiele: § 1 Abs. 2a Satz 2 ff. GrEStG; § 8a Abs. 3 KStG; § 7 Abs. 6 AStG.

92 *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 558 ff., der gezielt eingesetzte Symbolgesetzgebung unter bestimmten Bedingungen verteidigt. Aus historischer Sicht *Iseli*, KrimJ 2012, 264 f.; aus verfassungsrechtlicher Sicht der Schweiz *Winzeler*, SJZ 2010, 181 ff.

93 Sollte der Gesetzgeber gezielt auf Abschreckung setzen, müsste sich dies auch in Ausgestaltung und Wirksamkeitskontrolle niederschlagen. Wirksamkeit der Abschreckgesetzgebung setzt gerade nicht voraus, dass das Gesetz in der Fläche vollzogen wird, sondern dass das Risiko der Gesetzesanwendung hinreichend hoch ist, um den Steuerpflichtigen von dem unerwünschten Verhalten, der inkriminierten Steuergestaltung abzuhalten. In diesem Zusammenhang kann Unbestimmtheit als intendierte Rechtsunsicherheit gezielt eingesetztes Instrument der Gesetzgebung sein.

94 Für das Strafrecht *Künast*, Vorgänge 2015, Nr. 4, 29 ff.

95 Dabei bestehen auch hier Abstufungen. So kann bei Unternehmensanierungen oder M&A-Verhandlungen durchaus der Bedarf schneller Klärung entstehen.

96 So § 42 Abs. 5 Satz 1 GGO.

97 Wiedergegeben bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1337 ff.; s. ferner *Schnapp*, JURA 2011, 422 ff.; *Herber*, BayVBl. 2018, 361 (370 f.).

98 BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); v. 28.2.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365); v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (243).

99 Interessant sind die von *Burghart*, Die Pflicht zum guten Gesetz, Diss., 1996, 72 ff., angestellten Überlegungen, ob hierbei der Erkenntnishorizont des allgemein ausgebildeten Volljuristen oder eines Experten des jeweiligen Rechtsgebiets zugrunde zu legen ist. Abgesehen davon, dass mir diese Unterscheidung künstlich vorkommt, dürfte sich der mit einem Rechtsgebiet nicht vertraute Jurist vom Laien allein dadurch unterscheiden, dass er die allgemeinen Methoden der Rechtsanwendung beherrscht und weiß, wie er sich unbekannte Rechtsgebiete erschließen kann.

100 [www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification](http://www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification).

101 Zum New-Zealand-Rewrite-Projekt *Prebble*, Bulletin of International Taxation 2000, 290 ff.; *Sawyer*, British Tax Review 2007, 405 ff.; 336 ff.

102 In diese Richtung *Schön*, StuW 2002, 23 (27); *Reimer*, DStJG 37 (2014), 292 (315); differenziertes Bild der Vor- und Nachteile bei *Mori*, Review of Rewritten Income Tax Legislation, HM Revenue and Customs, 2011, abrufbar unter [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/344921/report104.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/344921/report104.pdf).

103 *Dabner*, Working Paper Tax Simplification – An Accident Looking for a Place to Happen?, 2015, 3, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=2707910>.

104 Zu den Verwaltungsanweisungen für die sprachliche Abfassung von Gesetzentwürfen *Herber*, BayVBl. 2018, 361 (362–364).

105 Für durch Ministerien erarbeitete Informationsbroschüren auch *Depenheuer* in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, § 6 Rz. 59.

106 Allerdings sind die Auswahl der Ausfüllhilfen im ELSTER-Portal sowie ihre Qualität unklar.

107 Hierzu *Reimer* in Kube/Reimer, Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, 2019, 27 (29 ff.) mit Überlegungen zu einem Nebeneinander von (menschlicher) Sprach- und Computerfassung; kritisch *P. Kirchhof*, DStR 2018, 497 (498).

schwerer zu verstehen und weniger genau<sup>108</sup> als die Programmierung einer Formel<sup>109</sup>.

Wichtiger als die Frage nach der richtigen Rechtssprache ist unter dem Gesichtspunkt der Verständlichkeit die Reduktion der Textmasse<sup>110</sup>. Die Gesetzesflut erhöht die Gefahr von Missverständnissen ganz unabhängig von der fachlichen Vorbildung. Doch der Weg zur Textreduktion ist schwierig. Selbst auf einer rein gesetzestechnischen Ebene gibt es keine einfachen Lösungen. Man denke nur an die Regelungstechnik der Verweisung<sup>111</sup>. Auf den ersten Blick ist sie ein Mittel zur Verschlingung des Gesetzestextes und zur Vermeidung abweichender Definitionen. Gleichzeitig erschwert die Verweisung das Verständnis der Einzelnorm, ist ihrerseits fehlerträchtig und interpretationsbedürftig, insbesondere wenn nur „sinngemäß“ verwiesen wird.

Viel schwerer wiegen jedoch die rechtsgebietspezifischen Besonderheiten des Steuerrechts. Je weiter der von einer Steuerart erfasste Steuertatbestand ist, desto umfassender ist das Regelungsbedürfnis. Die Einkommensteuer muss nicht nur das gesamte Wirtschaftsleben abbilden, sondern auch die privaten Verhältnisse der Steuerpflichtigen erfassen, soweit sie im Rahmen des subjektiven Nettoprinzip relevant sind. Andere Rechtsgebiete erfassen dagegen nur eng umgrenzte Lebenssachverhalte und können schon deshalb mit weniger Regeln auskommen. Zugleich sind die vielgescholtenen Einzelfallregelungen im steuerlichen Massenfallrecht oftmals Rechtsgrundlage für Millionen von Steuerveranlagungen.

So kann es im Rahmen einer realitätsorientierten Steuergesetzgebungslehre wohl nur darum gehen, Auswüchse der Hyperlexie<sup>112</sup> zu bekämpfen. Dazu gehört zunächst eine Analyse, welche Gesetzesgegenstände in besonderem Maße Textwucherungen hervorrufen. Ursächlich sind u.a. fehlende Klarheit der gesetzgeberischen Ziele und ungenaue Vorstellungen über die zu regelnden Sachverhalte. Hier liegen vorgelagerte Defizite zugrunde, zum einen das Fehlen präziser Gesetzesbegründungen, zum anderen mangelnde Rechtstatsachenerhebung. Hinzu kommt die zunehmende Sorge des Gesetzgebers vor Gestaltungsmissbrauch. Missbrauchsnormen sind immer wortreich.

Man könnte an den Gesetzgeber appellieren, von vornherein auf Regelungsgegenstände zu verzichten, die in besonderem Maße zu Gestaltungen anregen bzw. Abgrenzungen oder Ausnahmetatbestände erforderlich machen. Dazu gehören in erster Linie Steuervergünstigungen. Ein gutes Beispiel ist die von Roman Seer angeprangerte „polytele Hyperlexie“ der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonung von Betriebsvermögen<sup>113</sup>. Den Gesetzgeber von derartigen Regelungszielen abzubringen, erweist sich jedoch, selbst wenn die Schwierigkeiten vorhersehbar sind, oft als unmöglich<sup>114</sup>. Man wird daher, um wenigstens graduelle Verbesserungen zu erreichen, jede einzelne Detailregelung darauf überprüfen müssen, ob sie verzichtbar ist oder wenigstens besser platziert werden kann.

## b) Regelungsebene: Gesetz – Rechtsverordnung – Verwaltungsvorschrift

Die Frage der Regelungsdichte ist im Steuerrecht zugleich in hohem Maße eine Frage der Regelungsebene<sup>115</sup>. In keinem anderen Rechtsgebiet kommen Verwaltungsvorschriften als Schlüssel zum Gesetzesverständnis eine so eminent wichtige

Bedeutung zu wie im Steuerrecht<sup>116</sup>. Gleichzeitig wird dem Gesetzgeber immer wieder vorgehalten, er normiere im Stil von Verwaltungsvorschriften ohne das erforderliche Abstraktionsvermögen Einzelfälle<sup>117</sup>.

Ein Beispiel verdeutlicht das Dilemma: § 19 EStG regelt die Steuerpflicht von Arbeitslohn. Dazu reichte in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG jahrzehntelang ein schlichter Satz. Dann aber wurde 2014 § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG eingefügt. Hier wird in fünf langen verschachtelten Sätzen geregelt, wann der geldwerte Vorteil von Betriebsveranstaltungen zu Arbeitslohn führt. Vorangegangen waren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs<sup>118</sup>. Normalerweise hätte man die Reaktion hierauf in Form einer Verwaltungsvorschrift erwartet, aber dann hätte es wohlmöglich Streit gegeben, ob die jetzt im Gesetz vorgesehene Vereinfachungsbefreiung – die ob ihrer komplizierten Berechnung gar nicht vereinfachend wirkt<sup>119</sup> – eine gesetzliche Grundlage hat.

Als Paul Kirchhof vorgeschlagen hat, den Text des Einkommensteuergesetzes durch Auslagerung von Regelungen in Rechtsverordnungen zu entlasten<sup>120</sup>, beispielsweise zur näheren Ausgestaltung des Aufwendungsabzugs, hat ihm das viel Kritik eingehandelt<sup>121</sup>. In der Tat begründet die Verordnungsermächtigung des § 51 EStG Zweifel an der Vereinfachungswirkung ei-

108 Interessant die Überlegungen von Reimer in Kube/Reimer, Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, 2019, 27 (30) zu Nachteilen derartiger Genauigkeit und dem Bedarf nach (bewusst eingesetzter) Mehrdeutigkeit.

109 Skeptisch Schnapp, JURA 2011, 422 (426).

110 „Hyperlexie“ s. Towfigh, Der Staat 48 (2009), 29 (32), zurückgeführt auf Manning, Hyperlexis – Our National Disease, Northwestern University Law Rev. 71 (1976–1977), 767, abrufbar unter [https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/illlr71&div=35&g\\_sent=1&casa\\_token=&collection=journals](https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/illlr71&div=35&g_sent=1&casa_token=&collection=journals).

111 Zentrales Thema in der allgemeinen Gesetzgebungslehre Schneider, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 377; kritisch Karpen, JuS 2016, 577 (583).

112 Dabner, Working Paper Tax Simplification – An Accident Looking for a Place to Happen?, 2015, 3, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=2707910>.

113 Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rz. 118; zuvor Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 609 (614 ff.; 622).

114 So hat es an Kritik im Vorfeld des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464, die auch bereits auf die praktischen Probleme hingewiesen hat, wahrlich nicht gefehlt.

115 Ähnlich Schulze-Fielitz, DÖV 1988, 758 (767).

116 Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 32.

117 Kanzler, DStZ 1996, 676 (681).

118 Vor allem BFH v. 12.12.2012 – VI R 79/10, BFH/NV 2013, 637 = FR 2013, 520 m. Anm. Bergkemper.

119 Der Bedarf nach richterlicher Klärung scheint nach Einfügung von § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG sogar noch größer, s. BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 oder FG Köln v. 27.06.2018 – 3 K 870/17, EFG 2018, 1647 (Az. Rev. VI R 31/18).

120 § 23 Karlsruher Entwurf eines EStG, P. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, 9 u. 333 ff.; P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, 332 ff.; ähnlich Seiler in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, § 31 Rz. 42.

121 Desens in Kirchhof, Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, 2013, 50; Pelka, StuW 226 (227); Tipke, StuW 2013, 212 (213); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1842, 1861. Allgemein zur Auslagerung von Regelungen in Rechtsverordnungen Bülow, Gesetzesflut und Gesetzesperfektionismus, Sitzungsbericht Q zum 53. DJT (1980), Q 25.

ner stärkeren Verlagerung von Details auf Verordnungen<sup>122</sup>. Derzeit bewirkt sie das Gegenteil: Es kommt zu einer Duplizierung durch das Nebeneinander von nahezu wortlautidentischer Verordnungsermächtigung und Verordnung<sup>123</sup>.

Deutlich wird, dass es vielfach nicht darum geht, ob auf eine Regelung verzichtet werden kann, sondern eher darum, wo sich diese Regel befindet und wer sie aufstellt: Der Gesetzgeber, die Verwaltung oder die Rechtsprechung? Dabei sind gesetzliche Regeln, etwa Legaldefinitionen, zum einen wichtige Instrumente der Sicherung des Parlamentsvorbehalts, zum anderen haben sie, soweit sie für den Steuerpflichtigen günstig sind, jedenfalls gegenüber Verwaltungsvorschriften den entscheidenden Vorteil der Rechtssicherheit. Dies gilt umso mehr, wenn man sich vor Augen führt, wie restriktiv die Rechtsprechung nach wie vor bei der Gewährung von Vertrauensschutz in Verwaltungsvorschriften vorgeht<sup>124</sup>.

Wer Kritik an dem infolge der Textmenge unverständlichen Gesetz übt, muss sich also immer die Frage stellen, was wäre, wenn die Regelung nicht da wäre. Der Steuergesetzgeber wird sich nicht auf die Normierung von wenigen Grundregeln beschränken können<sup>125</sup>.

### c) Regelungsstruktur

Möglicherweise haben wir es eher mit einem *Problem der Strukturierung* zu tun als mit einem Mehr oder Weniger. Je mehr Textmasse zu bewältigen ist, umso wichtiger wird die Gliederung<sup>126</sup> des Gesetzes.

Abgesehen von den seltenen Neuverkündungen von Gesetzen ist es nahezu unmöglich, sich anhand des Bundesgesetzblattes einen Überblick über das aktuell geltende Gesetz zu verschaffen. Dies ermöglicht erst die von Fachverlagen, Kanzleien<sup>127</sup>, aber auch dem Online-Service des BMJV<sup>128</sup> vorgenommene Konsolidierung von Ausgangstext und Änderungen. Rechtsdatenbanken wie *juris*<sup>129</sup> leisten einen erheblichen Beitrag zur Strukturierung rechtlicher Information ebenso wie die juristischen Fachverlage.

An der durch die Textfülle bedingten Unübersichtlichkeit ändert die Konsolidierung nichts. Dies kann nur der Gesetzgeber. Er könnte eine Gesetzgebungstechnik entwickeln, die – in standardisierter Form – zwischen Grundregel, Konkretisierung und Ausnahmen differenziert, Haupt- und Nebentexte unterscheidet. Die strengere formale Ordnung des Stoffes würde zugleich helfen, inhaltliche Widersprüche zu vermeiden<sup>130</sup>. Allerdings scheint der Gesetzgeber selbst den Überblick verloren zu haben.

Um im Beispiel der Sonderregel für Betriebsveranstaltungen zu bleiben: § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist nicht nur extrem wortreich, sondern steht auch noch an falscher Stelle. Richtigerweise wäre diese Regelung eines Einzelfalls des geldwerten Vorteils nicht in § 19 EStG anzusiedeln gewesen, sondern in § 8 EStG als Spezialregel zur allgemeinen Vorschrift für Sachbezüge. Zwar mag man darüber streiten, ob einkunftsartenspezifische Sonderregeln in der allgemeinen Vorschrift zur Definition von Einnahmen richtig platziert sind, aber der Gesetzgeber hat schon zuvor in § 8 Abs. 3 EStG eine auf Einkünfte nach § 19 EStG beschränkte Sonderregelung für Sachbezüge normiert.

Helfen könnten digitale Darstellungsformen<sup>131</sup>, in denen sich immer detailliertere Regeln aufklappen, aber eben auch ausblenden lassen. Auf Knopfdruck ließe sich der Gesetzestext auf einzelne Regelungsbereiche reduzieren. In eine ähnliche Richtung geht das von *Peter Krebs* und *Stefanie Krebs* vorgeschlagene „Law Screening“<sup>132</sup>. So wären elektronische Fassungen des Einkommensteuergesetzes denkbar, mittels derer sich die derzeit über das gesamte Gesetz verstreuten Sonderregeln zu einzelnen Einkunftsarten einblenden und gleichzeitig die Regelungen ausblenden ließen, die nur andere Einkunftsarten betreffen. Der Vergleich dieser Einzelfassungen würde das ganze Ausmaß der Scheduling der Einkommensteuerrechts sichtbar machen, auch wenn leider nicht anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber hieraus Konsequenzen zur Reform des materiellen Rechts ziehen würde.

Natürlich könnten solche Fassungen auch von privaten Anbietern, von Verlagen, Kommentatoren und Lehrbuchautoren, erstellt werden. Ich meine aber, es sei Aufgabe des Gesetzgebers, auf diese Weise einen Weg durch den „Gesetzesdschungel“ zu weisen. Für den Steuerpflichtigen sind amtlich autorisierte Fassungen allemal vorzugswürdig<sup>133</sup>.

122 *Link*, Die Bestimmtheit der Rechtssetzungsermächtigungen in der Steuergesetzgebung der Bundesrepublik Deutschland, Diss., 1967, 81, 84, der freilich – zu Recht – Abhilfe im Wege einer bereichsspezifischen Einschränkung von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ablehnt.

123 Allerdings fehlt es an einer differenzierten Untersuchung zu Einsatzmöglichkeiten von Rechtsverordnungen im Steuerrecht. Zu pauschal bleibt der diesbzgl. Hinweis von *Seiler* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 51 EStG Rz. A 107, 108. An aktuelleren Arbeiten zum Einsatz von Rechtsverordnungen speziell im Steuerrecht fehlt es. Historische Beiträge s. *F. Klein*, *StuW* 1941, 195; *Schmidt-Bleibtreu*, *BB* 1966, 1033 ff.; *Link* (Fn. 122); *Casser*, Die Ermächtigungen des § 51 Abs. 1 EStG unter besonderer Berücksichtigung von Art. 80 GG, Diss., 1990.

124 Hieran hat auch die Entscheidung des Großen Senats zur Vererbbarkeit von Verlustvorträgen *BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 Rz. 55, 64 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler*, nicht viel geändert. Aktuell *BFH v. 27.9.2017 – II R 41/15, BB 2018, 355 Rz. 32 ff.* Überdeutlich wird dies im Beschluss des Großen Senats zum Sanierungserlass, der sich ausdrücklich gegen eine Weiteranwendung des Sanierungserlasses für Altfälle ausspricht, ohne dem Vertrauen in die bisherige Rechtslage irgendeine Bedeutung beizumessen, *BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017 = FR 2017, 296*.

125 Ebenso *Reimer*, *DStJG* 37 (2014), 293 (316).

126 Siehe etwa die Kritik *Kanzlers*, *DStZ* 1996, 676, dass in §§ 52–58 EStG die Übergangs-, Übergangs- und Schlussvorschriften des EStG mittlerweile in irritierender Weise in der Mitte stünden. Freilich ließe sich für diese Positionierung anführen, dass die sich anschließenden §§ 62 ff. EStG (Kindergeld) und §§ 79 ff. EStG (Altersvorsorgezulage) als Subventionsgesetze zutreffend hinter dem eigentlichen Einkommensteuerrecht angeordnet sind. Siehe auch *Hamann*, *ZG* 2015, 381 (382), demzufolge Fragen der Gesetzgliederung auch in der allgemeinen Gesetzgebungslehre nicht hinreichend aufgearbeitet seien.

127 Siehe die Kooperation des Verlags *Dr. Otto Schmidt* mit *Freshfields Bruckhaus Deringer* zur Erstellung konsolidierter Lesefassungen <http://www.ertragsteuerrecht.de/gesetzgebung.htm>.

128 <https://www.gesetze-im-internet.de>.

129 Zur Rolle von *juris* s. *Kilian*, *CR* 2017, 203 (203 f.); *Hartleb*, *Juristische Expertensysteme und Recht*, RDV 1986, 176–186; zu Rolle und Möglichkeiten elektronischer Rechtsdokumentation für das österreichische Sozialrecht durch die *SozDok Souhrada/Glück/Zach*, *SozSich Öst* 2013, 572 ff.

130 Ebenso *Prebble*, *Bulletin of International Taxation* 2000, 290 (296).

131 Zum Potential von Visualisierung s. *Breidenbach/Schmidt* in *Kluth/Krings*, *Gesetzgebung*, 2014, § 11 Rz. 13 u. 19 ff. („Gesetzentwürfe mit Visualisierungssoftware schreiben“).

132 *Krebs/Jung*, *BB* 2014, 3081 ff., gedacht aber wohl als Serviceleistung der Privatwirtschaft.

133 Die Pflege dieser Fassungen (s. hierzu auch IV.1.e)) müsste automatisiert werden durch Verlinkung zwischen Gesamtdokument und Spezialfassungen, um sicherzustellen, dass Änderungen automatisch auch in den Spe-

## d) Regelungstechnik

Spezieller Gesetzgebungslehren bedarf es insbesondere zur Verbesserung der Regelungstechnik. Rechtsgebietsspezifisch gibt es immer wiederkehrende Muster, die der Systematisierung bedürfen und für die sich „Gesetzgebungsbausteine“ entwickeln lassen<sup>134</sup>. Beispiele für das Steuerrecht sind die Verwendung von Freigrenzen vs. Freibeträgen<sup>135</sup>, von Typusbegriffen vs. Regelbeispielen, von widerleglichen vs. unwiderleglichen Vermutungen und von Pauschbeträgen. Der Gesetzgeber mag sich auf seine Gestaltungsfreiheit berufen, um zu rechtfertigen, dass er sich für vergleichbare Sachverhalte und Regelungsziele unterschiedlicher Techniken bedient. Man hat allerdings den Eindruck, dass dies nicht immer Folge bewusster Entscheidungen ist.

## e) Pflege des Regelungsbestandes

Schließlich muss der vorhandene Regelungsbestand systematisch gepflegt werden<sup>136</sup>. Auch hier bietet sich elektronische Unterstützung an.

Ein wesentlicher Beitrag zur Reduktion der Normmenge wäre geleistet, wenn überholtes Recht formell aufgehoben würde. Dies geschieht bereits heute auf untergesetzlicher Ebene in Bezug auf überholte Verwaltungsvorschriften. Hier hat sich eine gewisse Routine eingestellt<sup>137</sup>. Auf gesetzlicher Ebene gibt es nur vereinzelte Beispiele. So wurden im Gesetz vom 25.7.2014<sup>138</sup> die Übergangsvorschriften zum EStG und KStG von Grund auf bereinigt. Die Totalrevision der über Jahrzehnte angewachsenen § 52 EStG und § 34 KStG war ein mühsames Unterfangen. Dabei liegt auf der Hand, dass Übergangsvorschriften nach Ablauf der Übergangsfristen ihre Bedeutung verlieren. Deshalb böte es sich an, für jede neue Übergangsvorschrift bereits beim Erlass (elektronisch) festzuhalten, wann sie sich erledigt hat und wann sie gestrichen bzw. ausgeblendet werden kann<sup>139</sup>.

Kein reiner Akt der Gesetzestechnik wäre es, Doppelregelungen zu vermeiden. Dies ist allerdings schon deshalb anspruchsvoller, weil die Überschneidungen oft nur Teilmengen betreffen. Die Auflösung des Nebeneinanders von Zinsschranke (§ 4h EStG) und gewerbsteuerlicher Hinzurechnung von Zinsen (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG), von Lizenzschranke (§ 4j EStG) und gewerbsteuerlicher Hinzurechnung von Lizenzgebühren (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG) wäre ein Akt materieller Gesetzgebung, weil Voraussetzungen und Rechtsfolgen nur ähnlich und nicht deckungsgleich sind. Trotzdem wäre es der Mühe wert zu hinterfragen, ob es mehrerer parallel anzuwendender Regelungen für ähnliche Probleme bedarf.

## 2. Stetigkeit und Zeitgerechtigkeit

Parlamentarier beklagen vor allem den Zeitdruck, unter dem sie handeln müssen und der bessere Gesetze verhindere. Dieser ließe sich durch bessere Arbeitsplanung zumindest ein Stück weit reduzieren. Denn oft haben wir es mit einem seltsamen Nebeneinander von Verschleppung und Übereilung zu tun. Gesetzgebungsaufgaben werden nicht stetig abgearbeitet. Manche Gesetzgebungsaufgaben sind über Jahre, ja sogar Jahrzehnte bekannt, wie etwa die Notwendigkeit einer Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Der Gesetzgeber aber wartet; er wartet Entscheidungen des Bundesverfassungs-

gerichts ab, und selbst dann wartet er noch; wartet – wie im Fall der Erbschaftsteuer – solange ab, bis auch noch vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Fristen ablaufen. Natürlich wartet er nicht, sondern er ringt um die beste Lösung. Trotzdem ist es eine Form von Politikversagen, wenn darüber aus dem Blick gerät, dass der betroffene Bürger Planungssicherheit benötigt. Umso ärgerlicher ist es, wenn die Zeit dieses Diskussionsprozesses nicht, jedenfalls nicht für die Öffentlichkeit, erkennbar genutzt wird, um unterschiedliche gesetzgeberische Lösungen zu evaluieren, gegeneinander abzuwägen und die Betroffenen zu beteiligen.

Zu Zeitgerechtigkeit und Übersichtlichkeit würde beitragen, allfällige Detailänderungen in *einem*<sup>140</sup> Jahressteuergesetz zusammenzufassen, das zum 1.1. des jeweiligen Folgejahres in Kraft gesetzt wird. Dem mag man entgegenhalten, dass der Gesetzgeber kurzfristig auf Missstände reagieren können muss, insbesondere wenn andernfalls hohe Steuerausfälle zu befürchten sind. Indes zeigt sich, dass der Gesetzgeber bei bekanntem Regelungsbedarf oft Jahre abwartet. Große Eilbedürftigkeit, die der Bündelung in einem Gesetz entgegenstehen würde, dürfte sehr selten sein.

## 3. Wirksamkeit und Qualitätskontrolle

### a) Maßstab der Gesetzesfolgenabschätzung

Eine wesentliche Forderung guter Gesetzgebung ist schließlich die Verbesserung der Gesetzesfolgenabschätzung<sup>141</sup> sowohl ex ante als auch ex post. Der aktuelle *OECD Regulatory Policy Outlook 2018* sieht in der Gesetzesevaluation erhebliche Defizite und praktisch keine Fortschritte seit der Verabschiedung der diesbezüglichen Empfehlungen im Jahr 2012<sup>142</sup>. Dies gilt auch für das Steuerrecht.

zalfassungen auftauchen. Damit könnte die digitale Fassung auch als Hilfsmittel fungieren, um zu erkennen, wo Verweisungen nicht passen oder gleichheitsrechtliche Probleme drohen.

134 *Schulze-Fielitz*, DÖV 1988, 758 (788).

135 Zur höchst uneinheitlichen Rechtspraxis *Reimer*, DStJG 37 (2014), 293 (304).

136 *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habilitation, 1988, 20; *Ellwein*, DVBl. 1984, 256.

137 Veröffentlichung einer jährlichen Positivliste der ab dem aktuellen Besteuerungszeitraum geltenden BMF-Schreiben sowie einer Liste der nicht mehr in der jeweils aktuellen Positivliste enthaltenen BMF-Schreiben, aktuell BStBl. I 2018, 322; zuvor Eindämmung der Normenflut; BMF-Schreiben zur Aufhebung der vor dem 1.1.1980 ergangenen BMF-Schreiben, BStBl. I 2005, 717.

138 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, 1266.

139 In elektronischen Gesetzesfassungen könnte zudem ermöglicht werden, den zeitlichen Anwendungsbereich unmittelbar bei der jeweiligen Vorschrift einzublenden. In Rechtsgebieten wie dem Steuerrecht mit oft vielen 100 Einzeländerungen pro Jahr erfordert die Feststellung des geltenden Rechts zwingend die Zusammenschau zwischen der Sachregelung und der Regelung des zeitlichen Anwendungsbereichs.

140 Zur Übersichtlichkeit von Steuergesetzgebung haben die von 2007 bis 2010 erlassenen Jahressteuergesetze nur begrenzt beigetragen, weil sie – anders als etwa in Großbritannien mit den jährlichen *finance acts* – nicht abschließend waren.

141 Hierzu speziell für das Steuerrecht in Bezug auf die finanziellen Auswirkungen *Hey*, StuW 2013, 121 ff.

142 *OECD*, OECD Regulatory Policy Outlook 2018, 40, abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264303072-en.pdf?expires=154634>

Voraussetzung der Qualitätskontrolle ist die präzise Formulierung des gesetzgeberischen Ziels. Ist nicht klar, was ein Gesetz will, dann lässt es sich auch nicht evaluieren. Aus der Zielbestimmung ergibt sich, wie Wirksamkeit zu definieren ist<sup>143</sup>. Um auch ex post noch ermitteln zu können, ob der Gesetzgeber seine Ziele erreicht hat, sind diese in hinreichend präzisen Gesetzesbegründungen zu dokumentieren. Sorgfältige Begründungen erhöhen zudem die Chance, dass bereits initial Unstimmigkeiten und Abstimmungsprobleme aufgedeckt werden.

Von besonderer Bedeutung, aber auch Schwierigkeit ist die Gesetzesfolgenabschätzung jener Steuergesetze, die nicht (nur) auf Einnahmeerzielung, sondern auf Verhaltensänderungen abzielen. Richtigerweise müsste im Vorhinein, d.h. bei Erlass von Steuervergünstigungen, festgelegt werden, welcher Lenkungserfolg zu welchen Kosten verwirklicht werden soll. Erreicht die Maßnahme ihre Ziele nicht, so muss sie entweder nachgebessert oder abgeschafft werden. Auch eine Revision der Ziele ist möglich. In jedem Fall bedarf es einer systematischen Beobachtung.

In erster Linie betrifft die Gesetzesevaluation die Erreichung der materiellen Ziele. Bei der Erforschung der Gründe für die Erreichung oder Verfehlung der Ziele kann dann allerdings auch die Form eine Rolle spielen. Das unverständliche oder übermäßig komplizierte Gesetz wird seine Ziele regelmäßig verfehlen.

Besondere Bedeutung kommt im steuerlichen Massenfallrecht zudem der Evaluation der Befolgbarkeit und Vollziehbarkeit zu. Dabei muss, um die Befolgung in der Fläche (Rechtsanwendungsgleichheit!) beurteilen zu können, ein durchschnittlicher Beratungsaufwand zugrunde gelegt werden. Gleichheitssatzkonform differenziert das materielle Steuerrecht in der Regel nicht nach der Fähigkeit zur Befolgung, sondern nach finanzieller Leistungsfähigkeit<sup>144</sup>. So gibt es von Ausnahmen abgesehen<sup>145</sup> kein spezielles „Einfach-Unternehmenssteuerrecht“ für kleine oder mittlere Unternehmen. Zwar lässt sich vermuten, dass bestimmte besonders komplexe Normen vorwiegend große Unternehmen betreffen<sup>146</sup>, dennoch muss bei der Überprüfung auf etwaige Befolgungsdefizite nach Größenklassen unterschieden werden. Es reicht nicht aus, die Befolgbarkeit in der Breite aus Stichproben bei einzelnen Großunternehmen abzuleiten, wenn die Norm für Unternehmen jeder Größe gilt. So mag es bei entsprechendem Aufwand möglich sein, das AStG lückenlos zu befolgen. Für mittelständische Unternehmen, die heutzutage ebenfalls häufig grenzüberschreitend und damit infolge des schnellen Eingreifens der Niedrigsteuergrenze regelmäßig in den Anwendungsbereich des AStG fallen, dürfte dies hingegen häufig unmöglich sein. Für den Gesetzgeber mag hieraus die Normierung von – ihrerseits allerdings gleichheitsrechtlich problematischen<sup>147</sup> – Frei- und Aufgriffsgrenzen folgen, um kleine und mittlere Unternehmen von vornherein von dem Anwendungsbereich besonders komplexer Normen auszunehmen<sup>148</sup>.

## b) Zeitpunkt und Durchsetzung der Gesetzesfolgenabschätzung

Eine zentrale Kritik an der Steuergesetzgebung betrifft ihren experimentellen Charakter<sup>149</sup> und die ständigen gesetzgeberi-

schen Nachbesserungen. Hieraus erwächst die Frage, inwieweit sich das Nachbesserungsrisiko *im Vorfeld* reduzieren lässt.

Unnötig sind kurzfristige Richtungswechsel, zum Teil als regelrechter Zickzackkurs<sup>150</sup>, die ihre Ursachen in vorhersehbaren und vermeidbaren konzeptionellen Defiziten haben, weil es dem Gesetzgeber nicht gelingt, eine Vorschrift an der richtigen Stelle im Steuertatbestand zu platzieren. Die Systematik des Einkommensteuerrechts ist dem Gesetzgeber bekannt, besser gesagt sie *sollte* ihm bekannt sein. Hierfür bedarf es keiner Gesetzesfolgenabschätzung.

Hiervon zu unterscheiden sind Fälle, in denen sich die Gesetzeswirkungen im Hinblick auf mögliche Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen vorab nur schwer quantifizieren lassen. Zur Vermeidung von Nachbesserungen bedürfte es bei Unsicherheit über die Gesetzeswirkungen des Einsatzes von quantitativ-ökonomischer Analyseinstrumenten, Planspielen und Laborexperimenten. Diese sind allerdings so aufwendig, dass sie in den seltensten Fällen in laufende Gesetzgebungsverfahren integriert werden können. Zwar könnte Automatisierung zu Beschleunigung führen, indes setzen computergestützte Planspiele<sup>151</sup> eine Verfügbarkeit und Nutzbarkeit elektronisch erfasster Sachverhaltsdaten voraus, von der wir weit entfernt sind, so dass die Möglichkeiten umfassender prospektiver Gesetzesfolgenabschätzung auch auf längere Sicht sehr begrenzt erscheinen.

So wird die Gesetzesfolgenabschätzung in erster Linie ex post erfolgen müssen. Dazu muss die ex post Kontrolle allerdings institutionell verankert werden<sup>152</sup>. Politische Entscheidungsträger haben augenscheinlich kein großes Interesse an Gesetzesfolgenabschätzung<sup>153</sup>, so dass eine solche nur dann stattfindet, wenn sie rechtlich abgesichert wird. Das bloße Versprechen im

1852&id=id&accname=ocid41021573&checksum=3BD86EA2E5FEB1F8E0F3459D82AFCC1A.

143 Zum Problem der Definition von Wirksamkeit *Blankenberg* in Schreckenberger, Gesetzgebungslehre, 1986, 109 (110 ff.).

144 *Straßburger* in Kube/Reimer, Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 43 (49 ff.).

145 Beispiele bei *Möhlenbrock* in Kube/Reimer (Fn. 144), 23 (30 ff.).

146 Dies kann man aber nicht allgemein für grenzüberschreitende Sachverhalte annehmen; in diese Richtung aber *Möhlenbrock* in Kube/Reimer (Fn. 144), 23 (33, 34).

147 *Luck*, „Alles oder Nichts“ – die Freigrenze im Steuerrecht, Diss., 2014, 221.

148 Zur Bedeutung der Unternehmensgröße für den Steuervollzug *Drien* in Kube/Reimer (Fn. 144), 123 ff.

149 Zum Experimentalgesetz im Steuerrecht *Kanzler* in FS Raupach, 2006, S. 49 ff.; allgemein zu Experimentalgesetzgebung *Hoffmann-Riem* in FS Thieme, 1993, S. 55 ff.; *Horn*, Experimentelle Gesetzgebung unter dem Grundgesetz, Diss., 1989; *Hugger* in Kindermann, Theorie der Gesetzgebung, 1982, 331 ff.; *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 400 ff.; *Wollmann* in Schreckenberger/König/Zeh, Gesetzgebungslehre, 1986, 72 ff.

150 Man denke nur an die Regelungen zur Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten oder von Ausbildungskosten und ihren Zug quer durchs Gesetz.

151 Hierzu *Schwintowski*, ... denn sie wissen nicht, was sie tun! – Warum Politik und Gesetzgebung so oft irren. Ein Plädoyer für die Neue Analytische Regelungswissenschaft (NAWI), 2014, 64 ff.; auch schon *Geissler* in Rödig, Theorie der Gesetzgebung, 1976, 514 ff.; *Craemer* in Rödig, a.a.O., 529 ff.

152 Hierzu *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 400 ff.

153 *Blum*, Gutachten I 60, Band I, 65. DJT (2004).

Gesetzgebungsverfahren reicht nicht, wie etwa das Beispiel der Zinsschranke lehrt, zu deren 2007 versprochener Evaluierung es bis heute nicht gekommen ist<sup>154</sup>.

Denkbar sind als rechtliche Druckmittel Befristungen. Auch sie sind jedoch nicht sonderlich effektiv<sup>155</sup>, weil sie schnell zu Überforderung führen mit der Folge, dass die Gesetzesgeltung automatisch verlängert wird, auch wenn die Gesetzeswirkungen weiterhin unklar sind, zum Teil sogar dann, wenn sich bereits deutlich abzeichnet, dass das Gesetz seine Ziele nicht nur verfehlt, sondern sogar kontraproduktiv ist<sup>156</sup>. Geeigneter erscheinen im Gesetz selbst verankerte, statt nur in den Gesetzesmaterialien erwähnte Evaluierungsaufträge, wobei auch diese im Zweifel nicht rechtlich durchsetzbar sind<sup>157</sup>. Denn hierzu bedürfte es der Befugnis, die gesetzlich versprochene Evaluation einzuklagen.

### c) Kriterien für die Auswahl von Gesetzen für die Gesetzesfolgenabschätzung

Ohnehin kann nicht jedes Gesetz evaluiert werden, wenn die Ermittlung der Gesetzeswirkungen nicht zur Farce verkommen und mehr als ein bloßer Formalismus sein soll<sup>158</sup>. Denn die erforderliche Rechtstatsachenermittlung ist aufwendig. Also bedarf es Kriterien, anhand derer bestimmt werden kann, welche Gesetze wann evaluiert werden:

- Naheliegender ist die Ermittlung der Wirksamkeit von Lenkungsnormen, da ihre dauerhafte gleichheitsrechtliche Rechtfertigung davon abhängt, ob sich die im Rahmen der Einschätzungsprärogative bei Erlass des Gesetzes angestellten Prognosen tatsächlich bewahrheiten.
- Ebenso müssten gesetzliche Typisierungen und Pauschalierungen in regelmäßigen Abständen daraufhin überprüft werden, ob sich die zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen wesentlich verändert haben, weil andernfalls die gleichheitsrechtliche Forderung nach Realitätsgerechtigkeit nicht verwirklicht werden kann.
- Schließlich müssten auch besonders komplexe Regeln daraufhin kontrolliert werden, ob sie in der Fläche befolgt und vollzogen werden.

### d) Gesetzesvorbereitung und Gesetzesfolgenabschätzung durch unabhängige Beratungs- und Kontrollinstanzen?

Die Frage, *wer* – ob ex ante oder ex post – die Gesetzeswirkungen beurteilen soll, ist in § 44 GGO zugunsten der jeweiligen Fachministerien unter Federführung des Bundesfinanzministeriums beantwortet. Der Normenkontrollrat hat die Aufgabe der Plausibilitätskontrolle<sup>159</sup>.

Fraglich ist, ob es zusätzlicher unabhängiger Gremien zur Unterstützung bei der Gesetzesvorbereitung und Gesetzesfolgenabschätzung bedarf. Die Dominanz der Exekutive gehört zu den zentralen Monita der Gesetzgebungskritik<sup>160</sup>. Andererseits wäre eine Gesetzgebung ohne fachministeriellen Input<sup>161</sup>, und das betrifft nicht nur Formulierungshilfen, sondern auch die Benennung von Problemen, die möglicherweise der Gesetzgebung bedürfen, ausgeschlossen<sup>162</sup>. Problematisch ist jedoch speziell im Steuerrecht, dass einerseits der Bundesminister der

Finanzen als Haushaltsminister in Bezug auf die Aufkommenswirkungen gesetzlicher Maßnahmen nicht neutral ist, dass andererseits die finanziellen Auswirkungen von Steuergesetzen oftmals das einzige, vermeintlich einfach zu erfassende Entscheidungskriterium für den am technischen Inhalt von Steuergesetzen nicht sonderlich interessierten Parlamentarier ist<sup>163</sup>.

Als ebenso problematisch wird der Einfluss von Interessenverbänden („Lobbyisten“) angesehen<sup>164</sup>. Sie bilden derzeit das einzige Gegengewicht zu der Sachherrschaft der Exekutive und liefern wichtige Erkenntnisse zu den zugrundeliegenden Rechtstatsachen. Freilich sind auch sie nicht neutral, sondern verfolgen die Interessen ihrer Mitglieder.

Hieraus resultiert die Notwendigkeit, dem Parlament eine unabhängige Institution<sup>165</sup> an die Seite zu stellen, die die Parlamentarier bei auftretenden Rechtsfragen berät und eine Überprüfung der exekutivischen Einschätzungen erlaubt wie es in den USA durch das *Joint Committee on Taxation* des Kongresses mit seinem umfangreichen Stab<sup>166</sup> geschieht. Einer derartigen Forderung könnte entgegengehalten werden, dass ein solches Gremium mit den *Wissenschaftlichen Diensten des Deutschen Bundestages* bereits existiert. Die Dienste sind allein dem Bundestag verpflichtet und könnten die Aufgabe unabhängiger Beratung der Abgeordneten theoretisch leisten. Praktisch sind sie hierzu jedoch, schon weil sie personell komplett unterdimensioniert sind<sup>167</sup>, nicht in der Lage. Der Einfluss der Wissen-

154 Angekündigt in BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007; aufgeschoben s. BT-Drucks. 17/10354 v. 18.7.2012 und bisher nicht offiziell veröffentlicht. Inzwischen aber *Alberternst/Schwar*, Relevanz der Zinsschranke – eine empirische Untersuchung der betroffenen Unternehmen von 2008 bis 2012, arqus Discussion Paper No. 200, Dez. 2015, abrufbar unter [http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus\\_200.pdf](http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_200.pdf).

155 *H.-P. Schneider*, ZRP 1998, 323; *H.-P. Schneider*, ZG 2004, 105 (116 f.); kritisch gegenüber Befristung als Gesetzgebungsstandard auch *di Fabio*, 65. DJT, Referate, Band II/1 (2004), S 58.

156 Nachgezeichnet für die Sonderabschreibungen für den Schiffbau in BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (81) = FR 1998, 377 m. Anm. *Stapperfernd*.

157 Allerdings führen sie zu erhöhtem Rechtfertigungsdruck *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 400 ff., 409.

158 Diesen Eindruck erwecken vielfach die Angaben zum Erfüllungsaufwand nach § 44 GGO.

159 Siehe zuvor unter IV.3.b).

160 *Kanzler*, DStZ 1996, 676 (677).

161 Detaillierte Darstellungen des Wirkens der Ministerialverwaltung in den einzelnen Stadien der Gesetzgebung: *K. König* in FS Ule, 1987, S. 121 ff.; *Hinrichs*, Verwaltungsrundschau 2018, 222; *Herber*, BayVBl. 2018, 361 ff.

162 Ebenso *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 131: Entwurf von Rechtsvorschriften durch Abgeordnete als „wirklichkeitsfremde“ Vorstellung.

163 Zu der gelegentlich „unheilvollen“ Wirkung der Angaben zu den finanziellen Auswirkungen auf den demokratischen Prozess ausführlicher *Hey*, StuW 2013, 107 (108 ff.).

164 *Kanzler*, DStZ 1996, 676 (677). Differenziert *Gast/Grottko/Kittl*, ZG 2014, 43 (63 ff.), die empirisch belegen, wie sich das Wirken von Interessenverbänden je nach Gesetzgebungsgegenstand unterschiedlich auf das Ergebnis auswirken.

165 Zu Begutachtungsverfahren im Gesetzgebungsprozess in Österreich durch den Verfassungsdienst s. *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 38 f.

166 Siehe [www.jct.gov/about-us/overview.html](http://www.jct.gov/about-us/overview.html).

167 Nach *Blum*, DJT 65 (2004), Band II, I 136, waren im Jahr 2000 in allen Diensten zusammen 95 Mitarbeiter beschäftigt, darunter 64 Wissenschaftler, davon 33 Juristen.

*schaftlichen Dienste* im Gesetzgebungsverfahren ist gering<sup>168</sup>, im Steuerrecht praktisch nicht wahrnehmbar<sup>169</sup>.

Eine unabhängige ex post Kontrolle von Gesetzeswirkungen leistet zwar gelegentlich auch der Bundesrechnungshof. Dessen Beanstandungen begründen allerdings keine gesetzgeberischen Abhilfe- bzw. Nachbesserungspflichten<sup>170</sup> und bleiben daher in der Regel ebenfalls folgenlos<sup>171</sup>.

Den Möglichkeiten der Wissenschaft<sup>172</sup>, zur Beurteilung von Gesetzeswirkungen beizutragen, sind im Steuerrecht durch das Steuergeheimnis und die Datenhoheit der Finanzverwaltung Grenzen gesetzt<sup>173</sup>. Ausnahmetatbestände zum Zwecke wissenschaftlicher Datennutzung könnten die Rolle der Wissenschaft stärken<sup>174</sup>. Allerdings müsste sich auch im *agenda setting* der Wissenschaft selbst einiges ändern. In Deutschland ist das Feld empirischer Forschung weitgehend den Vertretern der Ökonomie überlassen. Rechtstatsachenforschung in juristischen Arbeiten hat Seltenheitswert<sup>175</sup>. Insbesondere die in großer Anzahl verfassten juristischen Doktorarbeiten sind damit bisher für die empirische Untersuchung von Gesetzeswirkungen weitgehend ausgefallen.

## V. Verbesserungsmöglichkeiten im Gesetzesbestand?

Hochfliegende Pläne zu einer durchgreifenden Verbesserung steuerlicher Gesetzestexte stoßen genau wie Überlegungen zu inhaltlichen Fundamentalreformen und Neukodifikationen auf das Problem, wie mit dem Bestand umzugehen ist. Die Kodifikationsprojekte von *Paul Kirchhof* und *Joachim Lang* basierten auf der Überzeugung, dass es eines kompletten Neuanfangs bedürfe: Abriss und Neubau aus einem Guss statt Sanierung und Flickwerk. Der Versuch einer lediglich technischen Bereinigung steht vor ähnlichen Herausforderungen. Ein drastischer Rückschnitt innerhalb der gewachsenen, mancher würde sagen „gewucherten“, bestehenden Gesetze, ist ungleich schwieriger, als sich am Reißbrett eine klare Sprache und Struktur auszudenken. In jedem Fall wäre es ein Langfristprojekt, eine wahre Herkulesaufgabe<sup>176</sup>, die gewucherten Gesetzestexte zu entflechten. Man würde dieses Projekt nur für einzelne Gesetze bewältigen können. Querverweisungen zwischen den Gesetzen würden nicht mehr stimmen. Die gesamte Print-Literatur müsste angepasst werden. Reine Neunummerierungsprojekte – solche Vorschläge hat es in der Vergangenheit immer wieder gegeben<sup>177</sup> – rechtfertigen solchen Aufwand wohl nicht<sup>178</sup>. Wir haben uns an die Ausreizung des Alphabets zur Einfügung zusätzlicher Regeln in die numerische Paragraphenordnung gewöhnt. Andererseits wäre wenig gewonnen, wenn Überlegungen zur Verbesserung der Gesetzgebung nur auf neue Steuergesetze angewendet würden.

Deshalb ist zu differenzieren: Der Bestand bereitet nur Probleme, wenn es um Eingriffe in Wortlaut und Struktur bestehender Gesetze geht. Ohne weiteres und ab sofort ließe sich das Gesetzgebungsverfahren (Gesetzesberatung, Gesetzesbegründung), vor allem aber die Kontrolle des Gesetzgebungserfolges verbessern.

Dagegen berührt die Neuorganisation bestehender Gesetze das „Außenverhältnis“ Staat – Steuerpflichtiger und wirkt sich auf die Gesetzesanwendung aus. Selbst die bloße Umstellung von Gesetzestexten innerhalb einzelner Paragraphen, mehr noch innerhalb des Statutbestandes verändert den Gesetzesinhalt,

der im Wege der systematischen Auslegung auch durch die Stellung eines Tatbestandsmerkmals im Gesetz bestimmt wird. Noch einschneidender ist der Eingriff durch Umformulierung. Zwar mag man als eine Art *disclaimer* voranstellen, dass der neue Wortlaut nicht zu einem Bedeutungswandel führen soll<sup>179</sup>. Indes wird dies langfristig nicht verhindern können, dass sich bei der Gesetzesauslegung Verschiebungen ergeben. Rechtsunsicherheit bezüglich der Bedeutung neuer Formulierungen kann den durch Neuformulierung erhofften Gewinn an Gesetzesverständlichkeit und damit Vorhersehbarkeit des Belastungseingriffs schnell zunichtemachen.

Übergangsprobleme wurden im Rahmen der angesprochenen Reformulierungsprojekte im Ausland intensiv diskutiert<sup>180</sup>. Die

168 *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 93; *Blum*, DJT 65 (2004), Band II, I 136 f., was er darauf zurückführt, dass die *Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages* nicht als Gesetzgebungshilfsdienste, sondern als Informationsdienste konzipiert sind. Sie scheinen so unbedeutend, dass es an einer empirischen Analyse ihres Wirkens und einer Überlegung zu ihrem besseren Einsatz weitgehend fehlt (so auch die Wahrnehmung von *Blum*, a.a.O., I 153).

169 Ausarbeitungen zum Steuerrecht haben Seltenheitswert; siehe zuletzt zur Verfassungsmäßigkeit der Zinsberechnung gem. § 238 AO angesichts der Niedrigzinsphase, Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestags v. 16.2.2017, WD 4-3000-011/17, 11, m.w.N., abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/499130/2f7dad4f7aace8cb317946e2f5e1c3e4/wd-4-011-17-pdf-data.pdf>.

170 Siehe z.B. § 6 Abs. 2 PO BRH, wonach der Bundesrechnungshof Gesetzesänderungen lediglich empfehlen kann; s. auch die Informationsbroschüre „Der Bundesrechnungshof“, 2017, 25 („keine Exekutivgewalt“), abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/informationsbroschuere/informationbroschuere-der-bundesrechnungshof>; auch § 88 BHO (Aufgaben des Bundesrechnungshofes), § 96 BHO (Prüfungsergebnis) und § 97 BHO (Bemerkungen).

171 Siehe die Kritik von *Kanzler*, DStZ 1996, 676 (679).

172 Skeptisch im Hinblick auf die (bessere) Qualität wissenschaftlicher Prognosen zu Gesetzeswirkungen *Kluth*, ZRP 2017, 194.

173 Allgemein zum Problem unzureichender ökonomischer Datenbasis für die Rechtstatsachenforschung *Spindler/Gerdemann*, AG 2016, 698 (702 f.).

174 Für ein datenschutzrechtliches Forschungsprivileg *Spindler/Gerdemann*, AG 2016, 698 (702 f.); s. auch *Drexsel-Grau/Peichl/Schmid*, Bessere Daten für die Wirtschafts- und Sozialforschung – eine Erwiderung, Der Wirtschaftsdienst 2015, 864 (866 f.), abrufbar unter <https://archiv.wirtschaftsdienst.eu/downloads/getfile.php?id=3485>; *Peichl*, Bessere Daten für die Wissenschaft, ifo Schnelldienst 2017, 55 (56), abrufbar unter <https://www.cesifo-group.de/DocDL/sd-2017-13-2017-07-13.pdf>.

175 Zu der deutlich weiter entwickelten Rechtstatsachenforschung in den USA *Spindler/Gerdemann*, AG 2016, 698 (699 ff.) und neueren Ansätzen in Deutschland (auf S. 702 f.).

176 Zu Recht bezweifelt *Reimer*, DStJG 37 (2014), 292 (316) den politischen Willen zu reinen Reformulierungen/Restrukturierung des Altbestandes ohne inhaltliche Änderungen. Dies muss umso mehr für bloße Neunummerierungen gelten.

177 BMF, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, Anhang Nr. 1, 66; kritisch zu den sog. „Buchstabenparagraphen“ *Kanzler*, DStZ 1996, 676 (683). Für Neuseeland s. *Prebble*, Bulletin of International Taxation 2000, 290 (293 f.).

178 Zum Einsatz der Rechtsinformatik im Rahmen einer Neunummerierung von Rechtsvorschriften *Konzelmann/Neuhorst*, VBlBW 2003, II-VII, JurPC Web-Dok. 110/2003 Abs. 37.

179 In diese Richtung *Dabner*, Working Paper Tax Simplification – An Accident Looking for a Place to Happen?, 2015, 4 ff., abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=2707910>.

180 Hierzu *Dabner* (Fn. 179); *James/Sawyer/Wallschutzky*, Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom, eJournal of Tax Research 2015, 280 ff., abrufbar unter [https://www.researchgate.net/profile/Adrian\\_Sawyer/publication/282282114\\_Tax\\_simplification\\_A\\_review\\_of\\_initiatives\\_in\\_Australia\\_New\\_Zealand\\_and\\_the\\_United\\_Kingdom/links/57577a5908ae04a1b6b69388/Tax-simplification-](https://www.researchgate.net/profile/Adrian_Sawyer/publication/282282114_Tax_simplification_A_review_of_initiatives_in_Australia_New_Zealand_and_the_United_Kingdom/links/57577a5908ae04a1b6b69388/Tax-simplification-)

Erfahrungen lehren, dass bei der Umsetzung theoretischer Erkenntnisse zur Verbesserung der Sprache und Struktur von Gesetzen äußerst behutsam vorzugehen ist. Dies heißt freilich nicht, dass es im Bestand keine Verbesserungsmöglichkeiten gibt. Denkbar wäre z.B. eine Angleichungen unterschiedlicher Begriffe, die bereits bisher inhaltsgleich ausgelegt werden<sup>181</sup>. Verweisungen könnten auf Sinnhaftigkeit und Verständlichkeit überprüft werden. Definitionen könnten vor die Klammer gezogen werden. Zudem könnten die hier geforderten elektronischen Gesetzesfassungen einen Neuanfang erleichtern, weil sie den Gesetzestext auch bei veränderter Stellung im Gesetz auffindbar machen würden.

Entschiedener kann beim Erlass von Neuregelungen vorgegangen werden. Trotz des Petittums, den Gesetzesbestand nicht noch weiter auszudehnen, wird es immer wieder zur Aufnahme neuer Normen und Normgruppen kommen, so dass sich für größere Achtsamkeit gegenüber Gesetzesstruktur und -sprache nicht nur das Feld der Umstrukturierung und Umformulierung öffnet. Dabei ist besonders sorgfältig zu prüfen, wie sich Neuregelungen in die bestehende Struktur einfügen<sup>182</sup>, die unnötige Einführung neuer Begrifflichkeiten ist nach Möglichkeit zu vermeiden.

So fragt sich z.B., warum der Gesetzgeber bei der Einfügung der durch DAC 6<sup>183</sup> vorgegebenen Anzeigepflicht für Steuer-gestaltungen keinen Bezug zu § 42 AO herstellt. Dies wirft unter anderem die Frage auf, ob die in § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO-E vorgesehene Ausnahme von der Anzeigepflicht, wenn „unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwartet werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der gewählten Gestaltung nicht die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist“ (sog. *Main Benefit Test*), gleichbedeutend ist mit § 42 Abs. 2 Satz 2 AO, der einen Missbrauch ausschließt, wenn „der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. Dem kann nicht entgegengehalten werden, der Gesetzgeber habe sich an die Vorgaben der Richtlinie halten müssen. Diese verpflichtet nicht dazu, den Richtlinien-text wörtlich abzuschreiben<sup>184</sup>.

Freilich setzt auch die auf neue Normen begrenzte Verbesserung der Gesetzessprache und -struktur voraus, dass sich der Gesetzgeber einen präzisen Überblick über den Istzustand mit all seinen Ungereimtheiten verschafft und einen Plan verfolgt, welche Strukturen und Begrifflichkeiten er zukünftig anstrebt. Zum Beispiel müsste er im Einkommensteuerrecht eine Entscheidung treffen, wo langfristig Steuerbefreiungen geregelt werden sollen, insbesondere wenn sie nur einzelne Einkunftsarten betreffen, in § 3 EStG, den allgemeinen Vorschriften über die Einkünfteermittlung oder im Rahmen des Einkunftsartenrechts. Derzeit sind sie über alle drei Abschnitte verstreut<sup>185</sup>.

## VI. Moderne Mittel moderner Gesetzgebung: Digitale Unterstützung der Rechtssetzung

Peter Noll hat – seiner Zeit weit voraus – bereits 1973 auf die Möglichkeiten „moderner Datenverarbeitung“ als Mittel „zur Kontrolle sowohl der laufenden Gesetzgebung als auch der Totalkodifikation“<sup>186</sup> hingewiesen. Es verwundert, dass fast 50 Jahre später wenig über den Einsatz der Digitalisierung im Bereich der Gesetzgebung in Erfahrung zu bringen ist, obwohl

die Digitalisierung im (Steuer-)Recht<sup>187</sup> das Modethema schlechthin ist, sowohl was den Regelungsbedarf der digitalen Welt angeht als auch den Einsatz der Digitalisierung bei der Rechtsanwendung<sup>188</sup>.

Das ist umso erstaunlicher, als es noch nicht einmal um den Einsatz von künstlicher Intelligenz geht, auch wenn die Idee eines wie von Zauberhand „intelligenten Gesetzes“ bestechend ist, sondern primär um die schlichte Nutzung von Datenverarbeitungsprogrammen. Man würde erwarten, sowohl in der Gesetzgebungslehre als auch in der Rechtsinformatik<sup>189</sup> Überlegungen zur digital unterstützten Gesetzgebung zu finden. Es finden sich jedoch nur ganz vereinzelte Ansätze<sup>190</sup>. Vielleicht ist das Thema zu banal? Vielleicht findet das in den Ministerien längst statt<sup>191</sup>? Ich habe Zweifel, denn wenn man sich die Mühe gemacht hätte, den Gesetzesbestand vollständig zu digitalisieren, dürfte es eigentlich nicht mehr zu einem der häufigsten Gesetzgebungsfehler kommen, der fehlerhaften bzw. unvollständigen Verweisung. Auch würde man erwarten, dass Begriffe gleichförmiger verwendet und wiederkehrende Regelungsmuster für vergleichbare Sachverhalte zur Anwendung gebracht werden. Stattdessen wirkt der Gesetzgeber selbst ähnlich verstrickt im „Gesetzgebungschaos“ wie die Gesetzesunterworfenen. *Wolfgang Kilian* bestätigt den Eindruck, dass die Rechtsinformatik bisher keinen Einzug in die Gesetzgebung gehalten hat. Die Erwartung „Gesetze künftig computergerecht formulieren und axiomatisieren zu können“, habe sich nicht erfüllt<sup>192</sup>.

Also ist alles daran zu setzen, Gesetzgebung digital zu unterstützen<sup>193</sup>. Vorstellbar sind Gesetzgebungsdatenbanken, in denen der Stoff nach bestimmten Merkmalen geordnet wird. So könnten Normen auf „Wiedervorlage“ gelegt werden, um sie zu evaluieren (Lenkungsnormen), um zu überprüfen, ob sie zwischenzeitlich möglicherweise obsolet geworden sind oder ob gesetzgeberischer Anpassungsbedarf besteht, etwa indem sämtliche in den jeweiligen Einzelgesetzen verwendeten Geldbeträge, der Zeitpunkt ihrer ersten Normierung und etwaiger

A-review-of-initiatives-in-Australia-New-Zealand-and-the-United-Kingdom.pdf.

181 Z.B. Betriebsausgaben – Werbungskosten.

182 Siehe *di Fabio*, 65. DJT, Referate, Band II/1 (2004), S 49.

183 Siehe Fn. 81 f.

184 Siehe oben III.2.b).

185 Z.B. § 3 Nr. 45 EStG; § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG; § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.

186 *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, 236 f.; s. auch schon *Simitis*, Informationskrise des Rechts und der Datenverarbeitung, 1970, 88 ff.

187 Siehe nur die 2018 abgehaltene 43. Jahrestagung der DStJG zum Generalthema „Digitalisierung im Steuerrecht“.

188 Das Thema ist weniger neu, als es auf den ersten Blick erscheinen mag. Vorüberlegungen hierzu gab es schon in den 1970er Jahren s. *Rödig*, Theorie der Gesetzgebung, 1976, mit Beiträgen von *Fiedler*, 666 ff.; *Pultke*, 679 ff., und *Motsch*, 696 ff.

189 *Kilian*, CR 2017, 203 ff., legt freilich nahe, dass es um die Entwicklung des Wissenschaftszweiges Rechtsinformatik insgesamt nicht allzu gut bestellt ist, wenn es um deren rechtstheoretische Grundlagen geht.

190 S. etwa *Breidenbach/Schmidt* in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014: § 11: Computerbasierte Instrumente der Erarbeitung von Gesetzentwürfen.

191 Zum elektronischen Rechtserzeugungsprozess (Projekt „E-Recht“) in Österreich *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 40 f.

192 *Kilian*, CR 2017, 203 (205).

193 Ebenfalls in diese Richtung *Mellinghoff* in FS BFH, 2018, S. 421 (427 f.).

Anpassungen elektronisch erfasst werden. Dies würde einen schnellen Überblick über inflationsbedingten Anpassungsbedarf geben, wenn man schon von automatischer Fortschreibung absieht.

Nachzudenken ist aber auch über die Rückwirkungen der Digitalisierung der Rechtsanwendung auf die Gesetzesinhalte. Denn die Digitalisierung ermöglicht es, immer mehr an Informationen, die „juristische Informationslawine“ im Sinne von *Spiros Simitis*<sup>194</sup>, zu verarbeiten. Das könnte dazu verleiten, immer kompliziertere Gesetze zu machen und wäre geradezu ein Angriff auf zentrale Forderungen guter Gesetzgebung. Die Auffassungen über die Konsequenzen der Digitalisierung für die Abfassung von Steuergesetzen gehen weit auseinander. Während die einen meinen, für eine weitreichende Automatisierung der Finanzverwaltung bedürfe es zunächst zwingend einer Rechtsvereinfachung<sup>195</sup>, ist auch die Gegenauffassung plausibel, die Komplexität der Gesetze lasse sich mithilfe computergestützter Anwendung problemlos bewältigen<sup>196</sup>.

Welche weitreichenden Konsequenzen die elektronische Datenverfügbarkeit für die inhaltliche Ausgestaltung von Steuergesetzen mittlerweile hat, macht die aktuelle Grundsteuerdiskussion deutlich. Die Entscheidung zwischen wertabhängigem und wertunabhängigem Modell ist nicht in erster Linie eine Frage der Gerechtigkeit, sondern der Verfügbarkeit der Daten. Und dabei geht es nicht nur darum, ob Bodenrichtwerte, Kaufpreissammlungen oder Mietspiegel überhaupt in ausreichendem Umfang vorhanden sind, sondern vor allem ob und wie sie *elektronisch* genutzt werden können<sup>197</sup>.

## VII. Durchsetzbarkeit der Forderung nach besserer Steuergesetzgebung?

### 1. Der Wille zum guten Gesetz

An schlechten Gesetzen kann niemand ein Interesse haben. Den steuer- und rechtsberatenden Berufen wird zwar gerne vorgehalten, sie verdienten gut der Undurchdringbarkeit des Steuerrechts<sup>198</sup>. Doch auch in Perfektion wäre modernes Recht komplex genug, um der Beraterschaft ihr Auskommen zu sichern. Der schlechte Zustand der Gesetze birgt enorme Haftungsrisiken.

Und wie ist es um den Gesetzgeber bestellt? Hat er ein Interesse an guten Gesetzen? Die Frage stellen, heißt sie zu bejahen. Natürlich hat der Gesetzgeber ein Interesse an guten Gesetzen, daran, dass Gesetze ihre Ziele erreichen. Aber warum kommt es dann nicht zu besseren Gesetzen? Fehlt es an Aufmerksamkeit? An Kompetenz? An Geld und Zeit? Schließlich ist gute Gesetzgebung – man denke an die Forderung nach Gesetzesfolgenabschätzung/Gesetzesevaluation – finanziell aufwendig und langwierig. Möglicherweise „lohnt“ sie sich nicht.

### 2. Verrechtlichung der Grundsätze guter Gesetzgebung?

Bleiben ernsthafte Bemühungen zur Verbesserung der Gesetzgebung aus, stellt sich die Frage, ob sich gute Gesetzgebung mithilfe des Bundesverfassungsgerichts rechtlich erzwingen lassen.

Dass die Verfassung nicht taugt, um aus ihr Gesetzgebungslehren abzuleiten, liegt auf der Hand. Anleitungen für die Abfassung von Gesetzen müssen viel konkreter sein, als dies abstrakte Verfassungssätze je sein können. Zudem geht es gerade um das Verbesserungspotential unterhalb des verfassungswidrig schlechten Gesetzes. So dramatisch die Kritik am Zustand der (Steuer-)Gesetzgebung oft auch daher kommt, lässt sie den Schluss auf die Verfassungswidrigkeit der Gesamtheit oder eines Großteils der bestehenden Steuergesetze nicht zu. Diese ist dem Extremfall vorbehalten.

Die praktische Arbeit des Bundesfinanzministeriums beim Entwurf von Gesetzen wird folglich nicht durch das Grundgesetz, sondern durch die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO) bestimmt<sup>199</sup>. Deren ohnehin nur rudimentären Vorgaben werden allerdings augenscheinlich wenig beachtet<sup>200</sup>. Und genau aus diesem Grund wird gefragt, ob sich dem Grundgesetz Vorgaben für den Gesetzgebungsstil entnehmen lassen. Denn dann ließen sich wenigstens die schlimmsten Auswüchse schlechter Gesetzgebung, etwa der vollständige Begründungsausfall, das auch mit allen Mitteln der Auslegungskunst nicht mehr verständliche Gesetz, das fortgesetzte Festhalten an unwirksamen oder realitätsfremden Gesetzen verfassungsgerichtlich bekämpfen.

Die verfassungsrechtliche Aufladung der Gesetzgebungslehre wird seit jeher kontrovers diskutiert<sup>201</sup>. Dabei ist zu unterscheiden zwischen den verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Ergebnis der Gesetzgebung und Vorgaben für das Verfahren, deren Missachtung auch dann zur Verfassungswidrigkeit führen, wenn das Ergebnis selbst nicht zu beanstanden ist.<sup>202</sup> Neuen Auftrieb hat die Diskussion u.a. durch die Karlsruhe Judikate zu Hartz IV<sup>203</sup> und zur W-Besoldung<sup>204</sup> erfahren, die unabhängig davon, dass das Gesetzgebungsergebnis nicht zu beanstanden war, eigenständige Sachaufklärungs- und Begründungspflichten angenommen haben. Freilich handelt es sich nicht um eine besonders belastbare Rechtsprechungslinie. In jüngeren Entscheidungen ist der Erste Senat wieder auf die Position zurückgeschwenkt, es gebe jenseits des in Art. 76 ff. GG normierten Verfahrens keine verfassungsrechtlichen Vorgaben guter Gesetzgebung<sup>205</sup>. Mängel im Gesetzgebungsverfahren sei-

194 *Simitis*, Informationskrise des Rechts und der Datenverarbeitung, 1970, 42.

195 Z.B. G. *Kirchhof* in FS BFH, 2018, S. 361 (364 f.).

196 So bereits *Pultke* in Rödiger, Theorie der Gesetzgebung, 1976, 679.

197 *Broer/Jarass*, BB 2018, 919 (922).

198 In diesem Sinne, aber mit deutlich selbstironischem Unterton *Braun*, JuS 1996, 287 (288).

199 Zusätzlich Bundesministerium des Inneren, Handbuch zur Vorbereitung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften, 2. Aufl. 2012.

200 So auch *di Fabio*, 65. DJT, Referate, Band II/1 (2004), S. 56.

201 Aktuell *Wieckhorst*, Verfassungsrechtliche Gesetzgebungslehre, DÖV 2018, 845; zuvor *Schwerdtfeger*, Optimale Methodik der Gesetzgebung als Verfassungspflicht in FS Ipsen, 1977, S. 173 ff.; *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, Habil., 1988, 542 ff.; *Emmenegger*, Gesetzgebungskunst, Diss., 2006, 300, mit Nachweisen in Fn. 10.

202 Hierzu *Wieckhorst*, DÖV 2018, 846 ff.

203 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (227, 238 ff.).

204 BVerfG v. 14.2.2012 – 2 BvL 4/10, BVerfGE 130, 263 (301 ff.).

205 BVerfG v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (343 ff.) – 13. AtG-Novelle: Weder besondere Sachaufklärungs- noch Begründungs-

en, wenn sie sich nicht im Ergebnis niederschlagen, unbeachtlich.

Entsprechend kontrovers ist der wissenschaftliche Diskurs. Die Konstitutionalisierungsdebatte betrifft nicht nur die Inhalte, sondern auch Verfahren und Form. Dem Bestreben, den Gesetzgeber verfassungsrechtlich auf rationale Verfahren zu verpflichten<sup>206</sup>, wird entgegenghalten, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers erfasse nicht nur den Inhalt der Gesetze, sondern auch die Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens. Dementsprechend findet der auf *Willi Geiger*<sup>207</sup> zurückzuführende Satz, der Gesetzgeber schulde nichts als das Gesetz, also insbesondere keine Begründung, im staatsrechtlichen Schrifttum breite Gefolgschaft<sup>208</sup>. Gute Gesetzgebung ist danach lediglich nicht einklagbare politische Tugend<sup>209</sup>. Doch es findet sich auch die Gegenposition, die aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Demokratieprinzip die Forderung nach rationalen Gesetzgebungsverfahren, nach Begründung und Kontrolle von Gesetzen, ableitet<sup>210</sup>.

Zu unterscheiden ist in jedem Fall zwischen (bloßen) Verfahrensmängeln und mangelhaften Ergebnissen:

Der sich im Gesetzestext als *Ergebnis* des Gesetzgebungsverfahrens niederschlagende Fehler ist der verfassungsrechtlichen Kontrolle ohne weiteres zugänglich. Die Verständlichkeit von Gesetzen und die Ordnung des Stoffes betreffen das Ergebnis der Gesetzgebung und lassen sich problemlos dem Rechtsstaatsprinzip, namentlich dem Bestimmtheitsgebot zuordnen. Dennoch ist nicht viel gewonnen, weil der Kontrollmaßstab des Bestimmtheitsprinzips überaus grobmaschig ist<sup>211</sup>. Gegen das Hauptproblem moderner Gesetzgebung, die Unübersichtlichkeit infolge der Normmasse, vermag das Verfassungsrecht ohnehin nichts auszurichten. Denn wie soll das Bundesverfassungsgericht entscheiden, welche Regelung zu viel ist, welche das Fass zum Überlaufen bringt mit der Konsequenz, dass ein ganzes Gesetz<sup>212</sup> oder ein ganzer Regelungsbereich an den Gesetzgeber zurückgegeben wird?<sup>213</sup>

Noch schwieriger ist es, den Gesetzgeber verfassungsrechtlich auf ein *gutes* Verfahren zu verpflichten. Dass das Grundgesetz weder eine ausdrückliche Pflicht zur Gesetzesbegründung<sup>214</sup> noch zur Wirksamkeitskontrolle<sup>215</sup> enthält, mag nicht weiter stören. Es bleibt die Möglichkeit des Rückgriffs auf das Rechtsstaatsprinzip, das zahlreiche ungeschriebene Verfassungsrechtsgrundsätze wie etwa das Rückwirkungsverbot hervorgebracht hat. Doch möglicherweise hat der Streit um verfassungsrechtliche Vorgaben für das „innere“ Gesetzgebungsverfahren weniger Relevanz als angenommen. Schwerwiegende Mängel im Verfahren, und nur um die kann es gehen, werden sich in der Regel auch im Ergebnis niederschlagen<sup>216</sup>. Dass Gesetzgebung, die auf falschen Sachverhaltsannahmen beruht oder nicht begründet ist bzw. nicht begründet werden kann<sup>217</sup>, gleichwohl zu rationalen Ergebnissen führt, ist unwahrscheinlich<sup>218</sup>. Und umgekehrt: Wer wollte das makellose Steuergesetz angreifen, nur weil es möglicherweise ohne jede Sachverhaltsaufklärung oder Begründung zustande gekommen ist?

Eigenständige Anforderungen an das Gesetzgebungsverfahren lassen sich in erster Linie zur Kompensation der dem Gesetz-

geber beim Erlass von Gesetzen zugestandenen Beurteilungsspielräume<sup>219</sup> begründen. Die Beobachtungspflicht ist Kehrseite der gesetzgeberischen Einschätzungsprärogative<sup>220</sup>, die es dem Gesetzgeber ermöglicht, unter Unsicherheit zu handeln. Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, in denen das (innere) Gesetzgebungsverfahren eigenständige Bedeutung erlangt hat, waren dadurch gekennzeichnet, dass besondere Spielräume des Gesetzgebers bei der Sachverhaltserfassung und -bewertung bestanden. Statt diese selbst auszufüllen und eigene Wertungen an die Stelle des Gesetzgebers zu setzen, forderte das Gericht Nachvollziehbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung ein. Vielfach handelt es sich dabei jedoch nur um eine Frage der Zeit, bis das zuvor möglicherweise *noch* haltbare Ergebnis untragbar (evident verfassungswidrig) wird. Es ist dann nicht mehr durch die dem Gesetzgeber zugestandenen Beurteilungsspielräume und Einschätzungsprärogative gedeckt und kann vom Bundesverfassungsgericht aufgegriffen werden<sup>221</sup>.

- 
- pfligt; BVerfG v. 11.7.2017 – 1 BvR 1571/15, BVerfGE 146, 71 (113), Rz. 127 – Tarifeinheitsgesetz.
- 206 Zuvor *Burghart*, Die Pflicht zum guten Gesetz, Diss., 1996; *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 17 ff.
- 207 *Geiger* in *Berberich/Holl/Maaß*, Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht, 1979, 131 (141); *Messerschmidt*, Gesetzgebungsermessens, Habil., 2000, 92.
- 208 *Waldhoff* in *FS Isensee*, 1995, S. 325 (330 ff.); *Schlaich*, VVDStRL 39 (1981), 99 (109 f.); *Schwarz/Bravidor*, JZ 2011, 653 (657); *Kluth* in *Kluth/Krings*, Gesetzgebung, 2014, § 14 Rz. 21 („Klugheitsforderung“); ausführlich *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil., 2012, 336 ff. (Manuskriptfassung) mit zahlreichen weiteren Nachweisen.
- 209 *Gusy*, Das Grundgesetz als normative Gesetzgebungslehre?, ZRP 1985, 291 (298 f.).
- 210 *di Fabio*, 65. DJT, Referate, Band II/1 (2004), S. 57; *J. Lücke*, Begründungszwang und Verfassung. Zur Begründungspflicht der Gerichte, 1987, 37; *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, Habil., 2006, 230; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1342, argumentiert *a maiore ad minus* aus der Pflicht zur Begründung von Verwaltungsakten und Gerichtsurteilen; ebenso *Groß*, DöV 2006, 856 (859 f.).
- 211 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 138 f.; *Papier*, DStJG 12 (1989), 61.
- 212 So aber der österreichische Verfassungsgerichtshof in der berühmten „Denksporterkenntnis“ v. 29.6.1990 – G 81/90 u.a.; zum Einfluss der Entscheidung auf die Rechtstechnik *Jablonek* in *FS Adamovich*, 1992, S. 189 ff.
- 213 Hierzu ausführlicher *Hey* in *FS BFH*, 2018, S. 451 (484–489).
- 214 *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil., 2012, 334 (Manuskriptfassung); *K.-A. Schwarze*, DÖV 2011, 653 (656).
- 215 Die Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft enthält demgegenüber in Art. 170 BV eine ausdrückliche Pflicht zur Wirksamkeitskontrolle von Gesetzen, s. *Winkler*, SJZ 2010, 181 (189).
- 216 *Kluth* in *Kluth/Krings*, Gesetzgebung, 2014, § 14 Rz. 8.
- 217 Insofern dürfte die Frage nach dem Erfordernis von und den Anforderungen an Gesetzesbegründungen häufig auf das prozessuale Problem hinauslaufen, inwieweit Begründungen nachgeschoben werden können bzw. vom Bundesverfassungsgericht ermittelt werden müssen und auf die materiell-rechtliche Frage der Tragfähigkeit der Begründung („sachlicher“ Grund, d.h. nicht „irgendein“ Grund).
- 218 *Bickenbach*, Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, Habil., 2014, 270: „Die Normative Kraft der Verfassung beruht auch auf ihrem Bezug zur Wirklichkeit“.
- 219 Hierzu grundlegend *Bickenbach*, Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, Habil., 2014, insbesondere zur Bedeutung in der Rechtsprechung des BVerfG, 160–164.
- 220 Zutreffend *Bieback*, Zeitschrift für Rechtssoziologie 2018, 42 (53); zustimmend *Kießling*, Zeitschrift für Rechtssoziologie 2018, 60 (67).
- 221 Ähnlich *Kempny/Krüger*, SächsVBl. 2014, 153 (156), die in Beobachtungspflichten gar keine Besonderheit sehen, denn schließlich muss der

Gutes Beispiel für das Verhältnis zwischen Verfahren und Ergebnis ist der verfassungsrechtliche Umgang mit der Einheitsbewertung. Obwohl die Einheitsbewertung nach Aussetzung der in § 21 BewG vorgesehenen regelmäßigen Hauptfeststellungen durch Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG 1965<sup>222</sup> kein geeignetes Verfahren zur Ermittlung von Verkehrswerten mehr war, hat der Bundesfinanzhof das Bundesverfassungsgericht erst angerufen, als er davon ausging, dass die tatsächliche Wertentwicklung so weit von den Verhältnissen der Hauptfeststellung 1964 abwich, dass das untaugliche Verfahren zu unhaltbaren Belastungsergebnissen („Wertverzerrungen“) führte<sup>223</sup>. Es ist kaum vorstellbar, dass das Bundesverfassungsgericht sein Grundsteuerurteil vom 10.4.2018<sup>224</sup> 50 Jahre vorher hätte treffen können, obwohl das Verfahren, nachdem der Mechanismus regelmäßiger Neubewertung außer Kraft gesetzt worden war, schon damals untauglich war.

Im Übrigen wäre mehr gewonnen, wenn das Gericht bei der Ergebniskontrolle, etwa wenn es um die Sachverhaltsannahmen realitätsgerechter Typisierung oder die Feststellung der wesentlichen Gleichheit/Ungleichheit von Sachverhalten geht<sup>225</sup>, weniger großzügig wäre. Verfassungskonforme Gesetzgebung kann nicht auf Sachverhaltsfiktionen ohne Realitätsbezug aufbauen. Ungleichbehandlungen können grundsätzlich nur durch (reale) Sachverhaltsunterschiede gerechtfertigt werden. Offenkundig falsche oder nicht nachvollziehbare Sachverhaltsannahmen sind von der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers nicht gedeckt<sup>226</sup>. Dazu muss man die Gesetzesbeobachtung nicht selbständig einklagen können. Es reicht, wenn das Bundesverfassungsgericht bei späterer Kontrolle des Gesetzes fordert, dass sich eine zunächst plausible Prognose des Gesetzgebers auch tatsächlich bewahrheitet haben muss.

Auch einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Begründungspflicht bedarf es nicht, zumal sich sofort die – vom Ergebnis überhaupt nicht trennbare – Frage stellen würde, wann dieser Pflicht genügt ist. Gestanzte pro-forma Begründungen, die nahezu alle Gesetze enthalten, leisten keinen Beitrag zu besserer Gesetzgebung. Untaugliche („falsche“) Gesetzesbegründungen wirken sich aber in der Ergebniskontrolle aus. So ist der bloße Hinweis in der Bundestagsdrucksache auf Steuermehreinnahmen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen eben nicht geeignet<sup>227</sup>. Es stellt sich allenfalls noch die dogmatisch nicht vollständig geklärte Frage, inwiefern das Bundesverfassungsgericht bei der Überprüfung der Norm dann auf die Suche nach alternativen Gründen gehen muss<sup>228</sup>.

Das Ergebnis der Entscheidung zur Pendlerpauschale wäre möglicherweise anders ausgefallen, hätte der Gesetzgeber die Maßnahme als Einstieg<sup>229</sup> in die vollständige Abschaffung der Abziehbarkeit von Mobilitätsaufwendungen im Dienste des Umweltschutzes dargestellt, die verbliebene Abzugsfähigkeit ab dem 21. Entfernungskilometer als reine Härtefallregel begründet. Bei der Kernbrennstoffsteuer ist dem Gesetzgeber auch zum Verhängnis geworden, dass eine Überwälzung auf den Endverbraucher ausdrücklich nicht gewollt war; das aber wäre Voraussetzung dafür gewesen, dass der Bund die Kompetenz zum Erlass von Verbrauchsteuern i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG hätte in Anspruch nehmen können. Den Gesetzesmaterialien kommt also nicht nur zur Überprüfung von Willkürfreiheit und Verhältnismäßigkeit<sup>230</sup>, sondern auch bei der Ausfüllung der offenen Begriffe der Finanzverfassung entscheidende Bedeutung zu.

Doch ganz gleich wie man den Streit um verfassungsrechtliche Vorgaben für das innere Gesetzgebungsverfahren entscheidet, so lassen sich aus dem Grundgesetz weder allgemeine noch spezielle Gesetzgebungslehren ableiten<sup>231</sup>. Solche Verfahren zu entwickeln, liegt aber im ureigenen Interesse des Gesetzgebers („politische Tugendlehre für den demokratischen Gesetzgeber“<sup>232</sup>), wenn er die Wirksamkeit seiner Maßnahmen nicht gefährden will.

## VIII. Ausblick

*Peter Noll* beginnt sein Standardwerk zur Gesetzgebungslehre<sup>233</sup> mit einem Zitat des Steuerrechtlers *Kurt Ball*: „Es fehlt die wissenschaftliche Lehre von der guten Gesetzgebung. Nur an seinen Fehlern kann man lernen. Keine Zeit war so geeignet, diese Lehre auszubilden, wie die unsere“<sup>234</sup>. Seit dieser Feststellung *Kurt Balls* sind 100 Jahre vergangen, in denen sich nach allgemeiner Auffassung der Zustand der (Steuer-)Gesetze, nicht zum Guten gewandelt, sondern dramatisch verschlechtert hat, obwohl es mit einer Blütezeit in den 1970er und 1980er Jahren zur Herausbildung der von *Ball* eingeforderten Gesetzgebungswissenschaft gekommen ist. Möglicherweise sind die Herausforderungen schneller gewachsen als der Erkenntnisfortschritt. Resignation und Rückzug wäre nicht die richtige Antwort.

---

Staat vor jeder Handlung prüfen, „ob sie (noch immer) grundrechtsgemäß ist“.

222 I.d.F. des Art. 2 des Gesetzes v. 22.7.1970, BGBl. I 1970, 1118.

223 BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 (963), Rz. 63: „Verfassungsrechtlich kommt es ... entscheidend darauf an, ob es durch den Verzicht auf weitere Hauptfeststellungen nach Anzahl und Ausmaß zu dem Gleichheitssatz widersprechenden Wertverzerrungen bei den Einheitswerten solcher Grundstücke gekommen ist, die innerhalb des Gebiets der jeweiligen Städte und Gemeinden belegen sind.“

224 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, DStR 2018, 791.

225 Wie großzügig das Bundesverfassungsgericht bei der Ergebniskontrolle ist, wird besonders deutlich anhand der Ökosteuer-Entscheidung, BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (299): Verfassungsrechtliche Beanstandung nur bei einer „der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung“ der jeweiligen Lebensverhältnisse. Ähnlich schwer akzeptabel ist es, wenn das Bundesverfassungsgericht gesetzliche Typisierungen akzeptiert, auch wenn der Gesetzgeber ohne jede Datenbasis agiert hat, s. die § 8b KStG-Entscheidung BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (258) = FR 2010, 1141.

226 Ähnlich *Bickenbach*, Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, Habil., 2014, 489 ff., 523, höhere Kontrolldichte, wenn der Gesetzgeber seinen Obliegenheiten im Gesetzgebungsverfahren (dazu, a.a.O., 410 ff.) nicht nachgekommen ist.

227 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (236 f.); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (281) = FR 2010, 804 m. Anm. *Greite*.

228 Zum Umgang des Bundesverfassungsgerichts mit unzureichenden Begründungen s. BVerfG v. 10.7.2012 – 1 BvL 2/10, BVerfGE 132, 72 (95): hierzu auch *Kluth* in *Kluth/Krings*, Gesetzgebung, 2014, § 14 Rz. 76: Das Bundesverfassungsgericht vollzieht die Erwägungen des Gesetzgebers prüfend nach. Den in Grundrechte eingreifenden Gesetzgeber trifft eine materielle Begründungslast, die das Prüfungsprogramm des Gerichts einschränkt.

229 Im Hinblick auf die fortbestehende Abzugsfähigkeit doppelter Haushaltsführung; in diese Richtung *Wernsmann*, DStR 2007, 1149 (1152).

230 *Schwarz/Bravidor*, JZ 2011, 653 (654).

231 *Gusy*, ZRP 1985, 291 (298 f.); *Lienbacher*, VVDStRL 71 (2012), 37 ff.: Nicht-justiziable Rationalitätsanforderungen; etwas positiver bzgl. der Einwirkungen des Grundgesetzes auf das innere Gesetzgebungsverfahren *Schwerdtfeger* in *FS Ipsen*, 1977, S. 173 (187 f.).

232 *Gusy*, ZRP 1985, 291 (298).

233 *Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973.

234 *Ball*, Vom neuen Weg der Gesetzgebung, 1921, 1 u. 19, eine Erkenntnis, die *Ball* freilich nicht nur anhand des Steuerrechts gewinnt.

Dazu ist das Problem zu ernst. Gute Gesetze sind keine Frage der Ästhetik, sondern der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Deshalb bedarf es der Intensivierung der Forschung zur Begründung einer *Steuergesetzgebungslehre* mit besonderem Augenmerk auf den Möglichkeiten der Verbesserung im Bestand.

Einen Beitrag hierzu könnte die seit Jahrzehnten prosperierende Steuerrechtsvergleichung leisten. Sie ist wichtige Erkenntnisquelle der Gesetzgebungslehre<sup>235</sup>. Dabei wäre es lohnend, die

bisher auf das materielle Steuerrecht begrenzte Perspektive durch vergleichende Arbeiten zur Steuergesetzgebungstechnik<sup>236</sup>, etwa durch die Analyse von Steuervereinfachungs- und -reformulierungsprojekten im Ausland anzureichern. Denn Mängel der Steuergesetzgebung sind kein allein deutsches Phänomen.

---

235 *Karpen*, JuS 2016, 577 (579).

236 Zu Fragen der Gesetzgebungsvergleichung *Karpen* in Kluth/Krings, Gesetzgebung. Rechtssetzung durch Parlamente und Verwaltungen sowie ihre gerichtliche Kontrolle, 2014, § 7 Gesetzgebung im Rechtsvergleich.

Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin / Maximilian Lutz, Kempten\*

# Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Standardisierte Bewertungsverfahren alternativlos
- III. Grundsteuer-Reformmodelle
  1. Unterschiedliche Reformmodelle
  2. „Einfachmodelle“
  3. Modelle zur wertorientierten Bestimmung der Bemessungsgrundlage
- IV. Qualität der Bewertungsverfahren
  1. Maßstab zur Evaluation der Bewertungsverfahren
  2. Datengrundlage
  3. Wirkungsweise der Einheitsbewertung
  4. Wirkungsweise der „Einfachmodelle“
    - a) Südländermodell
    - b) Bodenwertmodell
    - c) Kombinationsmodell
  5. Wirkungsweise wertorientierter Modelle
    - a) Ertragswertverfahren
    - b) Mietwertmodell
    - c) Grunderwerbsteuerliches Ertragswertverfahren
    - d) Erbschaftsteuerliches Ertragswertverfahren
    - e) Vergleichswertverfahren zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern
  6. Wirkung von Sachwertverfahren
    - a) Kostenwertmodell
    - b) Erbschaftsteuerliches Sachwertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäusern
- V. Schlussfolgerungen
- VI. Literaturverzeichnis

Die Grundsteuer muss reformiert werden, da die veralteten Einheitswerte dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nicht genügen. Aufgrund der rund 35 Mio. zu bewertenden Grundstücke sind einfache standardisierte Bewertungsverfahren unerlässlich. Bei den im vorliegenden Beitrag betrachteten Berliner Mietwohngrundstücken sowie Ein- und Zweifamilienhäusern schneiden die analysierten flächenorientierten Verfahren hinsichtlich der Gleichmäßigkeit ihrer Bewertungsergebnisse erheblich schlechter ab als die betrachteten wertorientierten Verfahren. Aber auch die wertorientierten Verfahren wirken sehr unterschiedlich. Bei vermieteten Grundstücken (Mietwohngrundstücken) bewirkt das Abstellen auf Mietwerte (Mietwertmodell) die geringste Streuung der Bewertungsergebnisse. Bei selbstgenutzten Immobilien (Ein- und Zweifamilienhäuser) gilt dies für das erbschaftsteuerliche Vergleichswertverfahren. Aber selbst bei diesen beiden Bewertungsverfahren streuen die Bewertungsergebnisse merklich und Fehlbewertungen von mehr als 35 % treten in

zahlreichen Fällen auf. Wenn dies als nicht akzeptabel angesehen wird, muss auf die Erhebung einer Grundsteuer verzichtet werden.

The property tax is in need of a reform, since the currently used values are outdated and hence do not satisfy the requirement of a fair taxation anymore. In light of the valuation of approximately 35M properties, a standardized valuation procedure is inevitable. In the present analysis of the valuation of rental properties and single- and two-family houses in Berlin, we find that space-related approaches produce considerably less consistent results than value-based approaches. Though the results of the value-based approaches appear to be ambiguous. For rental properties, referring to annual rents provides the most accurate valuation results. For owner-occupied properties, the best results are achieved by the sales comparison approach which is used for inheritance tax purposes. But even for these two valuation methods, the variance of the assessed values is fairly high and even a mispricing of more than 35 percent occurs frequently. If this is not considered acceptable, the property tax has to be abolished entirely.

## I. Einleitung

Die seit langem angemahnte Reform der Grundsteuer muss bis Ende 2019 auf den Weg gebracht werden. Nachdem der BFH bereits im Jahre 2010 eine Neuregelung der grundsteuerlichen Bewertung aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken angemahnt hat<sup>1</sup>, ist die Verwendung von Einheitswerten nun auch durch das Bundesverfassungsgericht mit Verweis auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als verfassungswidrig eingestuft worden.<sup>2</sup> Das BVerfG führt in Rz. 92 seines Beschlusses vom 10.4.2018 aus: „Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt“. Dem Gesetzgeber hat das BVerfG eine Frist bis zum 31.12.2019 für eine gesetzliche Neuregelung der Grundstücksbewertung eingeräumt. Die Neubewertung des Grundvermögens hat dann spätestens bis zum 31.12.2024 zu erfolgen.

\* Prof. Dr. Ralf Maiterth ist Inhaber der KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Forschungsprofessor am DIW und Vorstand von arqus e.v.; Maximilian Lutz ist Mitarbeiter in der Konzernrevision der DACHSER Group SE & Co. KG.

1 Vgl. BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08.

2 Vgl. BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12.

Die Kritik an den Einheitswerten richtet sich nicht gegen die stark ausgeprägte Unterbewertung, die anders als bei der Erbschaft- oder einer Vermögensteuer unproblematisch ist, solange sämtliche Grundstücke, deren Steuerwert mit derselben Steuermesszahl multipliziert wird, gleichmäßig unterbewertet werden. Dies wird der Einheitsbewertung jedoch abgesprochen, da sich die Grundstückswerte seit 1935 (neue Bundesländer) bzw. 1964 (alte Bundesländer) regional in Abhängigkeit von räumlichen und grundstücksspezifischen Merkmalen höchst unterschiedlich entwickelt hätten.<sup>3</sup> Dafür spricht auch die sog. „Gentrifizierung“ einzelner Stadtteile in deutschen Großstädten.

Aufgrund der seit langem geführten Grundsteuer-Reformdiskussion ist es nicht verwunderlich, dass eine Vielzahl von Modellen zur steuerlichen Grundstücksbewertung existiert. Der vorliegende Beitrag evaluiert die Bewertungsqualität ausgewählter Bewertungsverfahren empirisch für Berliner Mietwohngrundstücke sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, um Aussagen über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung treffen zu können.<sup>4</sup>

Die bisherigen Studien zur Grundsteuerreform beschäftigen sich dagegen regelmäßig nicht mit der Bewertungsqualität. Henger/Schaefer (2015) ziehen „Durchschnittsgrundstücke“ heran, welche sie ausgehend von verschiedenen Datengrundlagen ermitteln, um Reformeffekte auf die Finanzkraft der Länder und Kommunen zu ermitteln. Nehls/Scheffler (2015) analysieren basierend auf Grundstücksakten der Stadt Fürth (Bayern) die Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenzmodells (im vorliegenden Beitrag „Südländermodell“ genannt) und des Kombinationsmodells im Vergleich zu den geltenden Einheitswerten. Fuest et al. (2018) analysieren die fiskalischen Auswirkungen sowie die Belastungswirkungen verschiedener Grundsteuer-Reformmodelle für die mehr als 11.000 Gemeinden und 16 Bundesländer. Aussagen zur Bewertungsqualität können beide Beiträge mangels Verkehrswerte für einzelne Grundstücke in ihren Datengrundlagen nicht treffen. Lediglich der Beitrag von Houben (2017) beschäftigt sich mit der Bewertungsqualität und vergleicht dabei das Kostenwertmodell mit einem von ihr entwickelten Vergleichswertverfahren („Hedonisches-Modell“) für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser (EFZ/ZFH). Dabei zeigt sich, dass ihr Hedonisches-Modell eine etwas gleichmäßigere Bewertung als das Kostenwertmodell bewirkt.

Der vorliegende Beitrag betrachtet neben dem Kostenwertmodell auch die Einheitsbewertung sowie einige weitere, aus Sicht der Autoren relevante, Bewertungsverfahren. Ziel des Beitrags ist, die Bewertungsqualität der betrachteten Verfahren für Berliner Mietwohngrundstücke sowie Ein- und Zweifamilienhäuser empirisch zu analysieren. Als Datengrundlage dienen die Berliner Kaufpreissammlungen der Jahre 1996–2015, die es ermöglichen, die Bewertungsergebnisse der betrachteten Verfahren für jedes der dort erfassten Grundstücke zu simulieren.

Eine Bewertung der analysierten Verfahren hinsichtlich der „Mobilisierung“ von Bauland ist entbehrlich. Hier bedarf es keiner Analyse, um zu erkennen, dass rein boden(wert)orientierte Verfahren im Vorteil sind.<sup>5</sup> Jedoch ist a priori nicht klar, ob Lenkungswirkungen bei der Grundsteuer tatsächlich wünschenswert sind. Aber selbst wenn man dies bejaht, dürfte die Grundsteuerbelastung auch nach einer Grundsteuerreform

kaum so hoch ausfallen, dass eine spekulationsbedingte Nichtbebauung unterbleibt. Eine Aktivierung der Bautätigkeit in einem Umfang, dass diese einen Einfluss auf das Mietniveau hat, erscheint jedenfalls unrealistisch.<sup>6</sup> Wenn eine derartige Lenkungswirkung gewünscht ist, ließe sich diese, wenn überhaupt, nur durch exorbitant hohe Steuermesszahlen für unbebaute Grundstücke erreichen, was aber auch bei wertorientierten Verfahren möglich ist.

## II. Standardisierte Bewertungsverfahren alternativlos

Ursächlich für die Verwendung der extrem veralteten Einheitswerte ist, dass die im Bewertungsgesetz vorgesehene Hauptfeststellung in einem sechsjährigen Turnus (§ 21 Abs. 1 BewG) aufgrund des damit verbundenen Aufwands unterblieben ist. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF bezeichnet die mit einer Hauptfeststellung entstehenden Kosten als „prohibitiv hoch“.<sup>7</sup> Gleiches gilt für eine Wertermittlung mit Hilfe gutachterlicher Expertise. Aber selbst ein weitgehend automatisiertes Vergleichswertverfahren, wie es das sog. „Nordländermodell“<sup>8</sup> beinhaltet, verursacht bei der Erstbewertung beachtliche Kosten. Dies verdeutlicht Tabelle 1, in der Bewertungskosten durch Wertgutachten privater Grundstücksgutachter, der Einheitsbewertung und des Nordländermodells abgebildet sind.<sup>9</sup>

**Tabelle 1: Kosten der Grundstücksbewertung bei 35 Mio. Grundstücken und einem Grundsteueraufkommen i.H.v. 13,3 Mrd. € (Wert 2016)**

	Kosten pro Grundstück (Bandbreite/Durchschnitt)	Gesamtkosten	Kosten/Aufkommen
Wertgutachten (Steuerpflichtige)	225 – 23.085 € <sup>1)</sup>	7,9 Mrd. € <sup>2)</sup>	59,4 %
Einheitsbewertung (Finanzverwaltung)	128 € <sup>3)</sup>	4,5 Mrd. €	33,8 %
Vergleichswert-Nordländermodell (Finanzverwaltung; Erstbewertung)	52 € <sup>3)</sup>	1,8 Mrd. €	13,5 %
Vergleichswert-Nordländermodell (Finanzverwaltung; Folgebewertung)	6,3 € <sup>3)</sup>	220 Mio. €	1,7 %

1) Kosten gem. § 34 Abs. 1 HOAI a.F.  
 2) Gesamtkosten bei Ansatz der Mindestgebühr i.H.v. 225 € pro Grundstück.  
 3) Die Werte stammen aus Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2009), S. 57 f.

3 Vgl. bspw. BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12; *Eigentlicher* (2018), S. 3; *Nehls/Scheffler* (2015), S. 17; BFH v. 22.10.2014 –II R 16/13; *Wissenschaftlicher Beirat* (2010), S. 1.

4 Betriebsgrundstücke und Eigentumswohnungen werden dagegen nicht betrachtet.

5 Vgl. *Bach* (2018); *Löhr* (2017), S. 12.

6 *Löhr* (2017), S. 814, ist dagegen äußerst optimistisch hinsichtlich des „Mobilisierungseffekts“ einer boden(wert)orientierten Bemessungsgrundlage.

7 *Wissenschaftlicher Beirat* (2010), S. 5.

8 Das Nordländermodell wurde von den Ländern Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein unter der Federführung Bremens entwickelt und sieht eine Bewertung zu Verkehrswerten mit Hilfe eines Vergleichswertverfahrens vor (vgl. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* (2010)).

9 Die gesamten Bewertungskosten übersteigen die in Tabelle 1 genannten Werte, da die Kontrollkosten der Finanzverwaltung bei der gutachterlichen Bewertung ebenso wenig berücksichtigt sind wie die Deklarationskosten des Steuerpflichtigen bei der Einheitsbewertung und dem Nordländermodell.

Tabelle 1 belegt die Notwendigkeit einfach zu handhabender Bewertungsverfahren für die rund 35 Mio. zu bewertenden Grundstücke.<sup>10</sup> Bereits Kosten i.H.v. rd. 50 € pro Bewertungseinheit sind nicht tragbar, es sei denn, die Bewertung findet im Abstand mehrere Jahre statt. Aber auch die dünne Personaldecke in den Bewertungsstellen der Finanzämter lässt aufwendige Bewertungsverfahren nicht zu.<sup>11</sup>

Erhebungsökonomisch ist eine einfache standardisierte Grundstücksbewertung alternativlos, jedoch geht diese mit Unschärfen bei den Bewertungsergebnissen einher. Es besteht ein Trade-off zwischen Steuererhebungskosten<sup>12</sup> und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In welchem Umfang Gleichmäßigkeitsverletzungen hinzunehmen sind, lässt sich wissenschaftlich nicht beantworten, sondern ist eine politische bzw. verfassungsrechtliche Frage. Einen möglichen Anhaltspunkt bietet hierbei der Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 zur erbschaftsteuerlichen Bewertung. Danach ist eine Abweichung der steuerlichen Bewertungsergebnisse i.H.v. +/- 20 % vom Verkehrswert akzeptabel.<sup>13</sup> Im Zusammenhang mit der grundsteuerlichen Bewertung wird auch eine stärker ausgeprägte Streuung als hinnehmbar eingestuft, wenngleich dieses „stärker ausgeprägt“ nicht quantifiziert wird.<sup>14</sup>

### III. Grundsteuer-Reformmodelle

#### 1. Unterschiedliche Reformmodelle

In der Grundsteuer-Reformdiskussion herrscht Einigkeit darüber, die Einheitsbewertung durch ein einfaches Bewertungsverfahren zu ersetzen. Darin enden aber auch schon die Gemeinsamkeiten. Zur Diskussion stehen, vereinfacht gesprochen, zwei unterschiedliche Konzepte, die wiederum eine Vielzahl von Modellvarianten aufweisen.<sup>15</sup>

Zum einen werden „Einfachmodelle“ ins Spiel gebracht. Hierzu rechnet eine flächenorientierte Bemessung der Grundsteuer, wie sie von den Bundesländern Baden-Württemberg, Bayern und Hessen ins Spiel gebracht wurde („Südländermodell“)<sup>16</sup> und in einigen osteuropäischen Ländern anzutreffen ist.<sup>17</sup> Ein weiteres Einfachmodell zielt auf eine Grundsteuer ab, welche allein auf den Bodenwert abstellt („Bodenwertmodell“).<sup>18</sup> Daneben hat Thüringen ein „Kombinationsmodell“ vorgeschlagen, das den Bodenanteil wertmäßig und den Gebäudeanteil flächenmäßig erfasst.<sup>19</sup>

Zum anderen wird – wie international und in Deutschland bislang üblich – auf eine (markt-) wertorientierte Bestimmung der Bemessungsgrundlage abgestellt<sup>20</sup>, die auch seitens der OECD favorisiert wird.<sup>21</sup> Dabei bestehen unterschiedliche Vorstellungen, wie der Marktwert am besten approximiert werden kann (vgl. dazu Abschnitt III.3). Zudem existiert der Vorschlag, die Miete als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer heranzuziehen.<sup>22</sup> Wenngleich dies kein Verkehrswertmodell im eigentlichen Sinne ist, wird es im vorliegenden Beitrag den wertorientierten Modellen zugerechnet. Schließlich sind Mieten die zentrale Größe im Fall einer verkehrswertorientierten Bewertung im Rahmen von Ertragswertverfahren. Ein weiteres wertorientiertes Verfahren stellt das jüngst im Rahmen einer Bundesratsinitiative entwickelte Kostenwertmodell dar, wenngleich dieses Modell auf den Kosten- und nicht den Marktwert abzielt.<sup>23</sup>

#### 2. „Einfachmodelle“

Ein Modell, das als besonders einfach eingestuft wird, ist das flächenorientierte Südländermodell. Es sieht einen Ersatz der Einheitswerte durch „Äquivalenzwerte“ vor. Zur Ermittlung des Äquivalenzwerts werden die Gebäudefläche und die Grundstücksfläche jeweils mit „Äquivalenzzahlen“ multipliziert und die sich daraus ergebenden Werte (Gebäude- und Grundstücks-Äquivalenzwert) addiert.

Ein weiteres „Einfachmodell“ stellt das Bodenwertmodell dar, bei dem der Steuerwert eines Grundstücks dem Wert des unbebauten Grundstücks entspricht. Der Bodenwert errechnet sich durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert.

Das Kombinationsmodell des Landes Thüringen kombiniert beide vorgenannten Modelle, indem der Gebäude-Äquivalenzwert des Südländermodells und der Bodenwert addiert werden. Um beide Größe gleichnamig zu machen, wird der Bodenwert mit 0,005 multipliziert.

Sämtlichen hier aufgeführten Modellen ist zu attestieren, dass sie relativ einfach zu handhaben sind. Der Bodenwert ist einfach zu ermitteln, wenn Bodenrichtwerte bekannt sind und eine Anpassung des Bodenrichtwerts unterbleibt. Wird dagegen eine Anpassung des Bodenrichtwerts an die Gegebenheiten des zu bewertenden Grundstücks vorgenommen, führt dies zu einer nicht unerheblichen Verkomplizierung des Verfahrens.<sup>24</sup>

10 So auch stellvertretend für die herrschende Meinung *Spengel* (2012), S. 32.

11 Nach *Egenthaler* (2018), S. 3, „ist derzeit nur ein Bruchteil der Besetzung derormaligen Bewertungskampagne ‚1964‘ vorhanden“.

12 Die Steuererhebungskosten werden hierbei von den Steuervollzugskosten dominiert, die sich aus Steuerdeklarationskosten der Steuerpflichtigen und Steuerkontrollkosten der Finanzverwaltung zusammensetzen, während Steuerplanungskosten hier praktisch keine Rolle spielen (vgl. zu den Kategorien von Steuererhebungskosten *Wagner* (2005), S. 94 f.).

13 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02.

14 Vgl. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* (2010), S. 22.

15 Die Vielfalt der in der deutschen Diskussion genannten Verfahren findet sich auch in den in den einzelnen EU-Staaten verwendeten Ermittlungsmethoden zur Bestimmung der Grundsteuerbemessungsgrundlage (vgl. dazu ausführlich *Spengel/Heckemeyer/Zinn* (2011), S. 12).

16 Das Südländermodell hat auch Eingang in den Reformvorschlag von *Homburg* (2018) gefunden.

17 Vgl. *Arbeitsgruppe „Südländer“* (2010). Flächenorientierten Verfahren sind in Osteuropäischen Staaten anzutreffen (vgl. *Claus/Nehls/Scheffler* (2016), S. 53 ff.; *Spengel/Heckemeyer/Zinn* (2011), S. 12).

18 Vgl. bspw. *Bach* (2018); *Fuest et al.* (2018); *Henger/Schaefer* (2018); *Löhr* (2017); *Marx* (2016).

19 Vgl. *Arbeitsgruppe Thüringen* (2011).

20 Vgl. bspw. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* (2010); *Bertelsmann Stiftung* (2003), S. 28; *OECD* (2012), S. 21; *Spengel* (2012), S. 33; *Wissenschaftlicher Beirat* (2011).

21 Vgl. *OECD* (2012), S. 21.

22 So z.B. *Richter/Heckmann* (2011).

23 Vgl. BR-Drucks. 515/16.

24 So sehen die „Allgemeine Hinweise zur Anwendung der Bodenrichtwerte (2010)“ Anpassungen bei einer vom „Bodenrichtwert-Grundstück“ abweichenden Grundstücksgröße im Fall von EFH ebenso vor wie bei einer abweichenden Geschossflächenzahl im Fall von Mehrfamilienhäusern (vgl. BRW-Legende (2011)). Bei besonders ausgeprägten Unterschieden zwischen dem zu bewertenden Grundstück und dem Bodenrichtwert-Grundstück sind „sachverständige Aussagen durch den Anwender der Bodenrichtwerte zu berücksichtigen“ (ebd.).

Für die Erfassung der Gebäudefläche stellt das Kombinationsmodell auf die Bruttogrundfläche ab.<sup>25</sup> Da die Finanzämter diese Größe nicht kennen dürften, bedarf es der Zusammenarbeit mit den Katasterämtern, deren Daten des Liegenschaftskatasterinformationssystems (ALKIS) es erlauben, die Bruttogrundfläche (näherungsweise<sup>26</sup>) zu bestimmen.<sup>27</sup> Das Südländermodell, das die Bruttogrundfläche als „maßgebliche Bezugsgröße für die Ermittlung der Grundsteuer“<sup>28</sup> bezeichnet, setzt auf eine vereinfachte Bestimmung der Bruttogrundfläche. Die Gebäudegrundfläche wird hierbei mit der Anzahl der Geschosse multipliziert, wobei die Geschossanzahl pauschal anhand der Gebäudehöhe ermittelt wird.<sup>29</sup>

Misslich an der Verwendung der Bruttogrundfläche ist die Tatsache, dass diese den Grundstückseigentümern in aller Regel nicht bekannt sein dürfte, da diese weder aus der Teilungserklärung noch dem Kaufvertrag hervorgeht. Insofern wären die neuen Grundsteuerwerte eine „Black-Box“ für die Steuerpflichtigen. Aus diesem Grunde betrachten wir auch die Bewertungsergebnisse bei Verwendung der Wohnfläche anstelle der Bruttogrundfläche. Die Wohnfläche ist den Steuerpflichtigen in aller Regel bekannt, den Bauplänen zu entnehmen oder kann durch Vermessen der Räumlichkeiten selbst ermittelt werden. Bei vermieteten Objekten kennt zudem das Finanzamt die Wohnfläche aus der Anlage V.

### 3. Modelle zur wertorientierten Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Für eine wertorientierte Bemessung der Grundsteuer werden gegenwärtig sowohl in der nichtsteuerlichen Wertermittlung (ImmoWertV) als auch bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung folgende Verfahren verwendet:

- *Ertragswertverfahren*, bei dem die Erträge des zu bewertenden Vermögensobjekts kapitalisiert werden.
- *Vergleichswertverfahren*, bei dem die Wertermittlung mit Hilfe realisierter Marktpreise von Vergleichsobjekten erfolgt.
- *Sachwert- oder Substanzwertverfahren*, welche auf Investitionskosten, wie z.B. Herstellungs- oder Wiederbeschaffungskosten, abstellen.

Die Befürworter einer marktwertorientierten Ermittlung der Grundsteuer favorisieren entweder das Ertragswert- oder das Vergleichswertverfahren, während das Sachwertverfahren lediglich als Ersatzverfahren eingestuft wird.<sup>30</sup> Anders verhält es sich mit dem Kostenwertmodell, das als Bewertungsverfahren für sämtliche Grundstücksarten vorgesehen ist.<sup>31</sup>

Für eine Bewertung im *Ertragswertverfahren* spricht sich u.a. der Wissenschaftliche Beirat aus, da die Grundstücksbewertung immer dann einfach sei, wenn Miete oder Pacht gezahlt wird.<sup>32</sup> Der Wissenschaftliche Beirat verkennt dabei nicht das Problem nicht-vermieteter, insbesondere selbstgenutzter Immobilien. Hier sollten ortsübliche Vergleichsmieten oder, falls solche nicht ermittelbar sind, ein Ersatzverfahren in Form eines einfachen Sachwertverfahrens herangezogen werden. Zudem weist der Wissenschaftliche Beirat auf Gestaltungen durch unangemessen niedrige Mieten hin. Auch würden gezahlte Mieten nicht immer zeitnah der Marktpreisentwicklung angepasst, so dass mit verzerrten Ertragswerten zu rechnen sei. Die beiden letztgenannten Punkte werden jedoch als nachrangig einge-

stuft. Wie genau das anzuwendende Ertragswertverfahren ausgestaltet sein soll, wird vom Wissenschaftlichen Beirat nicht erläutert. Die denkbar einfachste Form einer ertragsorientierten Bewertung ist das Abstellen auf Mietwerte<sup>33</sup>, wenngleich dies kein Ertragswertverfahren im eigentlichen Sinne darstellt.

Für eine Bewertung im *Vergleichswertverfahren* plädiert beispielsweise die Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), da das Vergleichswertverfahren „bei ausreichender Anzahl von direkt oder indirekt vergleichbaren Kauffällen die größte Marktnähe bietet“.<sup>34</sup> Wie das Bewertungsverfahren genau aussehen soll, wird nicht erläutert. Es werden das niederländische Vergleichswertverfahren sowie der Immobilienpreis-Kalkulator-Niedersachsen genannt, also Verfahren, die sich der Regressionsanalyse bedienen. Das erbschaftsteuerliche Vergleichswertverfahren, das bei fehlenden direkten Vergleichsgrundstücken auf die von Gutachterausschüssen (regressionsbasiert) ermittelten Vergleichsfaktoren abstellt und damit dem Immobilienpreis-Kalkulator-Niedersachsen ähnelt, wird „angesichts des mit diesem Verfahren verbundenen Arbeitsaufwandes und der erforderlichen Bearbeitungstiefe“ als zu aufwendig verworfen.<sup>35</sup> Warum dem so sein soll, wird nicht ausgeführt.

*Sachwertverfahren* ermitteln den (Verkehrs-)Wert eines Grundstücks ausgehend von den beiden Komponenten Bodenwert und Gebäudewert. Der Gebäudewert wird ausgehend von Gebäudeherstellungskosten bestimmt. Dies geschieht im erbschaftsteuerlichen Sachwertverfahren ebenso wie im Kostenwertmodell.

## IV. Qualität der Bewertungsverfahren

### 1. Maßstab zur Evaluation der Bewertungsverfahren

Um die Qualität eines Bewertungsverfahrens beurteilen und damit Aussagen über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung treffen zu können, bedarf es eines Maßstabs. Zur Beurteilung der Qualität der im vorliegenden Beitrag analysierten Bewertungs-

25 Bruttogrundfläche ist die Summe aus den Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02, Tabelle 1, Nr. 1 bis Nr. 9, und aus deren konstruktiven Umschließungen (vgl. Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 Sätze 4 und 5 BewG und Anlage 36 BR-Drucks. 151/16).

26 Für die exakte Bestimmung der Bruttogrundfläche bedarf es Angaben zur Gebäudegrundfläche, die multipliziert mit der Anzahl der Geschosse die Bruttogrundfläche ergibt. ALKIS enthält aber keine Angaben zur Gebäudegrundfläche, sondern zu den Außenmaßen eines Gebäudes, welche nicht immer der Gebäudegrundfläche entsprechen (z.B. bebaute Fläche = Gebäudegrundfläche, überbaute Fläche ≠ Gebäudegrundfläche). Auch ist nicht bundeseinheitlich geregelt, was in ALKIS als „Geschoss“ zu erfassen ist.

27 Sie können zumindest für Berlin ALKIS nicht „entnommen“ werden (so aber Homburg (2018), S. 3).

28 Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8.

29 Vgl. dazu Abschnitt IV.4.a) und Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8 f.

30 Vgl. z.B. Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 23; Wissenschaftlicher Beirat (2011), S. 45. So verhält es sich auch bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern.

31 Vgl. BR-Drucks. 515/16.

32 Vgl. zu diesem Absatz Wissenschaftlicher Beirat (2010), S. 4.

33 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat (1982), S. 105; Richter/Heckmann (2011), S. 336 f.

34 Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 26.

35 Vgl. Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 26.

verfahren wird auf die Streuung der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation abgestellt.<sup>36</sup> Der Verkehrswert wird dabei dem in der Datengrundlage ausgewiesenen Kaufpreis gleichgesetzt. Um die Wirkungsweise der untersuchten Bewertungsverfahren aufzuzeigen, werden die statistischen Lageparameter „Mittelwert“ und „Median“ sowie der Streuungsparameter „Variationskoeffizient“<sup>37</sup> als niveaunvariantes Streuungsmaß der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation betrachtet.<sup>38</sup> Zudem geben wir an, welcher Teil der Grundstücke um mehr als 20 % bzw. 35 % vom mittleren steuerlichen Bewertungsniveau abweicht. Die Lageparameter Mittelwert und Median zeigen, ob unterschiedliche Grundstücksarten in Relation zueinander (un-)gleichmäßig bewertet werden.

Das Heranziehen des Verkehrswerts als Referenzpunkt ist aus unserer Sicht unumgänglich, unabhängig davon, ob die Grundsteuer mit dem Äquivalenz- oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet wird.<sup>39</sup> Bei einer Rechtfertigung der Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Verwendung des Verkehrswerts als Referenzgröße selbsterklärend. Nicht so offenkundig ist es bei der äquivalenztheoretischen Begründung, die beispielsweise von den Befürwortern des flächenorientierten Südländermodells herangezogen wird. Dabei wird postuliert: „Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten“.<sup>40</sup> Warum dem so sein soll, wird nicht erläutert. Wie kann die Größe des Gebäudes und des dazu gehörigen Grund und Bodens eine sachgerechte Zuordnung von Infrastrukturkosten bewirken? Wieso sollte eine alleinstehende Person, die eine große Wohnung bewohnt, mehr Infrastruktur in Anspruch nehmen als eine vielköpfige Familie, die im selben Haus in einer gleich großen oder sogar deutlich kleineren Wohnung lebt? Überzeugender sind Ansätze, die auch im Fall einer äquivalenztheoretischen Begründung der Grundsteuer eine wertorientierte Bemessung der Steuerbelastung befürworten.<sup>41</sup>

Würden anstelle des Verkehrswerts die Steuerwerte des jeweiligen Verfahrens, wie der „Äquivalenzwert“ oder der „Kostenwert“, als Referenzgröße herangezogen, läge ein selbstreferenzielles System vor, das sich einer Evaluation entzöge.<sup>42</sup> In diesem Fall wäre der vom Gesetzgeber definierte Wert per definitionem der zutreffende Wert mit der Folge, dass die Qualität des Bewertungsverfahrens nicht überprüft werden könnte. Damit entzöge sich ein derartiges Gesetz auch einer verfassungsrechtlichen Kontrolle, die nach Hey auch bei der Grundsteuer angezeigt ist.<sup>43</sup>

## 2. Datengrundlage

Die nachfolgenden Ergebnisse für Ein- und Zweifamilienhäuser – diese beinhalten auch Villen und Landhäuser – sowie Mietwohngrundstücke basieren auf den Daten der Kaufpreissammlungen des Gutachterausschusses für Grundstückswerte Berlin.<sup>44</sup> Diese umfassende Datengrundlage enthält sämtliche Kauffälle, die sich in Berlin zwischen 1996 und 2015 (einschließlich Mai) ereignet haben. Sie beinhaltet dabei alle Angaben, die zur Simulation der analysierten Bewertungsverfahren erforderlich sind, wie z.B. Grundstücksfläche, Bruttogrundfläche, Wohnfläche, Geschossfläche, Jahresmiete und Bodenrichtwert. Gleichwohl sind Bereinigungen der Datenbasis um Fälle erforderlich, bei denen bewertungsrelevante Angaben (z.B.

Grundstücksgröße oder Geschossfläche) fehlen, und um Fälle, bei denen Datenfehler zu vermuten sind<sup>45</sup>. Nach Bereinigung der Datenbasis verbleiben 7.673 Mietwohngrundstücke<sup>46</sup> sowie 37.821 Ein- und Zweifamilienhäuser.

Da zentrale Merkmale, wie die Bruttogrundfläche (28 % der Fälle) und die Wohnfläche (76 % der Fälle), oftmals fehlende Werte aufweisen, wurden diese regressionsbasiert imputiert.<sup>47</sup> Zusätzlich wurden für Grundstücke, für die keine Jahresmiete gegeben ist<sup>48</sup>, Vergleichsmieten anhand der Berliner Mietspiegel ermittelt.<sup>49</sup> Zudem wurde eine Anpassung der Bewertungsparameter vorgenommen, wenn dies ein Bewertungsverfahren erfordert. Als Beispiel sei die Verwendung von indexierten Pauschalherstellungskosten (Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E) beim Kostenwertmodell genannt. Die Indexierung erfolgte dabei gem. § 236 Abs. 2 BewG-E und wurde rückwirkend bis zum Jahr 1996 vorgenommen.<sup>50</sup> Im Gegensatz zum Gesetzentwurf des Kostenwertmodells, welcher eine Anpassung der

36 Die Steuerwert-/Verkehrswert-Relation wird auch im Zusammenhang mit der Bewertungsqualität von erbschaftsteuerlichen Verfahren betrachtet (vgl. bspw. Haegert/Maiterth (2002); Broekelschen/Maiterth (2008)).

37 Der Variationskoeffizient gibt die durchschnittliche Abweichung der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation der einzelnen Grundstücke vom Mittelwert für alle Grundstücke an.

38 Bezogen auf die vom BVerfG akzeptierten Abweichungen i.H.v. +/- 20 % um den Verkehrswert lässt sich bei einem Variationskoeffizient > 20 % mit Sicherheit sagen, dass der Steuerwert bei einem Teil der Grundstücke um mehr als 20 % vom Verkehrswert abweicht. Ein Variationskoeffizient von ≤ 20 % besagt jedoch nicht, dass die Abweichungen sämtlicher Bewertungsergebnisse innerhalb des tolerierten +/- 20 %-Bereichs liegen; es ist aber immerhin zumindest möglich.

39 Nach Tipke ist die Grundsteuer als eine besondere Vermögensteuer (ebenso wenig wie eine allgemeine Vermögensteuer) zu rechtfertigen (vgl. Tipke (2003), S. 965).

40 Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 6.

41 Vgl. dazu ausführlich Richter (2016), Spengel (2012); Wissenschaftlicher Beirat (2010).

42 Ähnlich argumentiert Houben (2017), S. 194: „Denn es ist nicht ersichtlich, warum eine Steuerbemessungsgrundlage, die im Vergleich zu den Marktwerten beliebige Abweichungen produziert, verfassungskonform sein soll.“

43 Vgl. Hey (2017), S. 14.

44 Die Autoren sind Herrn Dipl.-Ing. Thomas Sandner, Geschäftsstellenleiter Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Berlin, zu herzlichem Dank für die Bereitstellung der Daten verpflichtet.

45 So wurden Datensätze eliminiert, wenn z.B. gilt: Kaufpreis < 15.000 €, Grundstücksfläche < 100 qm, Bodenrichtwert < 5 € und Kaufpreis < halber Bodenwert.

46 Gemischt genutzte Grundstücke, die auch im Datensatz „Mietwohngrundstücke“ erhalten sind, wurden aus der Datengrundlage ausgesondert.

47 Die Imputation erfolgte getrennt nach Gebäudearten, wobei als zentrale erklärende Variable jeweils das Merkmal „Geschossfläche“ dient, das immer besetzt ist. Die Bewertungsergebnisse unterscheiden sich i.d.R. kaum zwischen Grundstücken mit imputierten Werten und solchen, bei denen die Merkmale besetzt sind.

48 Dies liegt entweder an fehlenden Mietangaben bei vermieteten Objekten oder daran, dass die betreffende Immobilie nicht vermietet ist. Dies trifft vor allem auf EFH/ZFH zu, welche i.d.R. von den Eigentümern bewohnt werden.

49 Für EFH/ZFH wurden die Mietspiegelmieten, die lediglich für Mietwohnungen gelten, angepasst. Bei Einfamilienhäuser wurde die Mietspiegelmiete um 2 € und bei Zweifamilienhäuser um 1 € pro Quadratmeter erhöht (vgl. OFD Berlin, Rundverfügung v. 10.6.1996 – St 445-S 2253-7/85, Est-Kartei, Bd. III, § 21 EstG, Fach 2 Nr. 1005).

50 Für die Berechnungen wurden die Werte aus den Preisindizes für die Bauwirtschaft – Fachserie 17 Reihe 4 – November 2017 verwendet. Diese sind abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Preise/Baupreise/BauwirtschaftPreise2170400173244.html>.

Pauschalherstellungskosten nur alle sechs Jahre vorsieht, haben wir eine jährliche Anpassung vorgenommen.

Die Auswertung der Berliner Kaufpreissammlung lässt zwar nur Aussagen über die Bewertungsqualität der analysierten Verfahren für die beiden betrachteten Grundstücksarten (Mietwohngrundstücke sowie Ein- und Zweifamilienhäuser) in Berlin zu, jedoch sind keine Gründe erkennbar, warum die Berliner Verhältnisse nicht zumindest auf andere Großstädte und auf Ballungsgebiete übertragbar sein sollten. Zudem muss ein steuerliches Bewertungsverfahren, das dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt, unabhängig von regionalen Verhältnissen „funktionieren“.

### 3. Wirkungsweise der Einheitsbewertung

Dieser Abschnitt analysiert die Einheitsbewertung, die mit dem Reichsbewertungsgesetz (RBewG) vom 16.10.1934 eingeführt wurde und das älteste noch gültige steuerliche Bewertungsverfahren darstellt. Dienten die Einheitswerte ursprünglich als Ausgangspunkt für die Bemessung sämtlicher Grundbesitzsteuern, wird sie seit geraumer Zeit nur noch für Zwecke der Grundsteuer verwendet. Da die vorgesehenen Neubewertungen niemals stattgefunden haben, gelten für die neuen Bundesländer die Werte der ersten Hauptfeststellung im Jahr 1935 und in den alten Bundesländern die 1964 festgestellten Einheitswerte.

Die in §§ 74 ff. BewG geregelte Einheitsbewertung bebauter Grundstücke sieht für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Mietwohngrundstücke in den alten Bundesländern einheitlich die Bewertung im Ertragswertverfahren vor. Die hierzu notwendigen Jahresrohrenten aus dem Jahre 1964 wurden der Berliner Verwaltungsanordnung zur Einheitsbewertung von Grundbesitz (Abl. Bln. Teil II 1991 S. 292) entnommen. Dagegen sind im Hauptfeststellungszeitpunkt 1935 lediglich Zweifamilienhäuser und Mietwohngrundstücke im Ertragswertverfahren zu bewerten. Entsprechend wurden für Grundstücke in Ost-Berlin die üblichen Mieten für das Jahr 1935 aus der Rundverfügung EW-Beitrittsgebiet-Nr. 96 der Oberfinanzdirektion Berlin vom 2.7.2003 herangezogen.<sup>51</sup> Auf die Bewertung von in Ost-Berlin belegenen Einfamilienhäusern haben wir verzichtet, da hier ein Sachwertverfahren anzuwenden ist, und uns die notwendigen Informationen nicht zugänglich waren. Aus diesem Grund sind Einfamilienhäuser (EFH) und Zweifamilienhäuser (ZFH) in Tabelle 2 und 3 ausnahmsweise getrennt ausgewiesen.

**Tabelle 2: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation der Einheitsbewertung**

	Anzahl	Ost-/West-Berlin	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohngrundstücke	7.673	Gesamt	14,39 %	10,99 %	79,53 %
	3.292	Ost	7,24 %	5,92 %	79,38 %
	4.381	West	19,76 %	17,62 %	59,28 %
EFH	23.122	West	19,10 %	18,28 %	49,65 %
ZFH	2.418	Gesamt	8,90 %	7,66 %	60,99 %
	942	Ost	4,91 %	4,34 %	50,32 %
	1.476	West	11,44 %	10,64 %	46,02 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Die Ergebnisse in Tabelle 2 belegen, dass die Einheitswerte nur einen Bruchteil der Verkehrswerte ausmachen. So betragen die Einheitswerte bei Mietwohngrundstücken in der Gesamt-

betrachtung im Mittel nur etwa 14 % der Verkehrswerte, während Zweifamilienhäuser nicht einmal mit 9 % ihres Verkehrswertes erfasst werden. Die stärker ausgeprägte Unterbewertung von Grundstücken in Ost-Berlin erklärt sich durch die unterschiedlichen Bewertungszeitpunkte.

Jedoch ist im Zusammenhang mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen, dass die Einheitswerte mit unterschiedlichen Steuermesszahlen multipliziert werden. Dadurch wird die relative Unterbewertung Ost-Berliner Grundstücke gegenüber ihren West-Berliner Pendanten weitgehend kompensiert.

Dies zeigen die „adjustierten Einheitswert-Messbeträge“ in Tabelle 3, die sich durch Multiplikation der Einheitswerte mit den für Ost- (§ 41 GrStG) und West-Deutschland (§ 15 GrStG) geltenden Steuermesszahlen und der Zahl 1.000 ergibt.<sup>52</sup>

**Tabelle 3: Steuerwert/Verkehrswert-Relation der adjustierten Einheitswert-Messbeträge**

	Anzahl	Stadtlage	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohngrundstücke	7.673	Gesamt	65,58 %	57,56 %	62,69 %
	3.292	Ost	60,79 %	53,36 %	67,07 %
	4.381	West	69,17 %	61,67 %	59,28 %
EFH	23.122	West	53,42 %	50,54 %	51,71 %
ZFH	2.418	Gesamt	34,93 %	31,50 %	52,56 %
	942	Ost	34,09 %	28,87 %	62,01 %
	1.476	West	35,46 %	32,98 %	46,02 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Gleichwohl werden die beiden betrachteten Grundstücksarten in hohem Maße ungleich bewertet. Mietwohngrundstücke werden im Mittel rund doppelt so hoch bewertet wie Zweifamilienhäuser.<sup>53</sup> Auch Einfamilienhäuser weisen im Durchschnitt deutlich höhere Steuerwerte auf als Zweifamilienhäuser.<sup>54</sup> Zudem ist die Streuung innerhalb der Grundstücksarten mit Variationskoeffizienten zwischen 46,02 % (ZFH in West-Berlin) und 67,07 % (Mietwohngrundstücke in Ost-Berlin) extrem ausgeprägt.

Dies zeigt auch Tabelle 4. Hier sind Abweichungen der adjustierten Einheitswert-Messbeträge vom durchschnittlichen adjustierten Einheitswert-Messbetrag (Mittelwert) der jeweiligen Grundstücksart angegeben.

In dem vom BVerfG für die Erbschaftsteuer akzeptierten Bereich (80 %–120 % um den Mittelwert) bewegt sich bestenfalls ein Drittel der Bewertungsergebnisse (33,62 % bei ZFH, 30,78 % bei EFH und 28,31 % bei Mietwohngrundstücken). Dagegen liegt bei 31,62 % der Mietwohngrundstücke der adjus-

51 Vgl. § 33 Abs. 2 RBewDV i.V.m. Erlass zur Bewertung von Einfamilienhäusern im Beitrittsgebiet ab 1.1.1991 vom 6. November 1991, BStBl. I 1991, 968, zuletzt geändert am 17.12.2008.

52 Die Multiplikation mit 1.000 erfolgt, da die Steuermesszahlen in Tausendstel angegeben sind.

53 Unterschiede im Bewertungsniveau lassen sich jedoch durch unterschiedliche Steuermesszahlen für die jeweiligen Grundstücksarten ausgleichen.

54 Der im Vergleich zu Zweifamilienhäusern um etwa 50 Prozent höhere Mittelwert der Einheitswert/Verkehrswert-Relation von Einfamilienhäusern in West-Berlin erklärt sich durch die in den Mietspiegeln 1964 um 25 Prozent höheren Mietwerte sowie die um 15 Prozent höheren Vervielfältiger für Einfamilienhäuser.

tierte Einheitswert-Messbetrag um mehr als 35 % unterhalb und bei 21,49 % mehr als 35 % oberhalb des Mittelwerts. D.h., bei mehr als der Hälfte der Mietwohngrundstücke liegt eine Fehlbewertung größer 35 % vor.

	Abweichung vom mittleren adjustierten Einheitswert-Messbetrags in Prozent				
	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
EFH gesamt	26,65 %	11,95 %	30,78 %	8,96 %	21,65 %
ZFH gesamt	24,57 %	15,63 %	33,62 %	7,40 %	18,78 %
Mietwohngrundstücke gesamt	31,62 %	11,90 %	28,31 %	6,69 %	21,49 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Dies belegt die in Literatur und Rechtsprechung geäußerte Vermutung einer unzureichenden Bewertung durch die Einheitsbewertung. Die Streuung der Bewertungsergebnisse ist mit einer gleichmäßigen Besteuerung wohl kaum zu vereinbaren und eine Abschaffung der Einheitsbewertung geboten. Damit stellt sich die Frage, ob die betrachteten Reformmodelle (wesentlich) bessere Ergebnisse hervorbringen.

#### 4. Wirkungsweise der „Einfachmodelle“

##### a) Südländermodell

Die Bemessungsgrundlage des Südländermodells ist der sog. Äquivalenzwert, der sich für sämtliche Grundstücksarten ausgehend von folgenden „Äquivalenzzahlen“ ergibt:

- 20 Cent pro qm für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen,
- 40 Cent pro qm für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen<sup>55</sup> und
- 2 Cent pro qm für die Grundstücksfläche.

Die Gebäudefläche wird vereinfacht nach folgender Formel berechnet:<sup>56</sup>

Gebäudefläche = Gebäudegrundfläche (= Anteil des Grundstücks, der von wohnbaulichen Anlagen überdeckt wird) x Anzahl Geschosse (abgeleitet aus der Gebäudehöhe<sup>57</sup>)

Da die Gebäudehöhe in unserem Datensatz nicht enthalten ist und zudem das Merkmal „Gebäudegrundfläche“ oftmals nicht besetzt ist, haben wir das stets besetzte Merkmal „Geschossfläche“ (Gebäudegrundfläche x Anzahl Vollgeschosse) verwendet. Da für die Ermittlung der Geschossfläche lediglich (oberirdische) Vollgeschosse verwendet werden, kommt diese Größe der Gebäudefläche des Südländermodells am nächsten. Alternativ haben wir die Merkmale „Bruttogrundfläche“ und „Wohnfläche“ als Gebäudeflächenmaß verwendet.

Wie nicht anders zu erwarten, bewirkt ein derart holzschnittartiges Bewertungsverfahren eine erheblichen Streuung der Bewertungsergebnisse und damit eine höchst ungleiche Steuerlastverteilung. Dies belegt Tabelle 5, in der analog zu Tabelle 3 „adjustierte“ Werte angegeben sind. Die Äquivalenzwerte wurden dabei mit 1.000 multipliziert (adjustiert), um sie gleichnamig mit dem Verkehrswert zu machen. Anders als bei der Ein-

heitsbewertung unterliegen EFH und ZFH demselben Bewertungsverfahren, so dass die Bewertungsergebnisse für beide Häuserarten in Tabelle 5 und sämtlichen nachfolgenden Tabellen gemeinsam angegeben werden.

	Anzahl	Maßgröße f.d. Gebäudefläche	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	37.821	Bruttogrundfläche	51,3 %	44,9 %	53,27 %
		Geschossfläche	33,0 %	29,5 %	51,24 %
		<b>Wohnfläche</b>	<b>29,4 %</b>	<b>26,4 %</b>	<b>50,29 %</b>
Mietwohngrundstücke	7.673	Bruttogrundfläche	124,6 %	103,5 %	67,09 %
		Geschossfläche	89,4 %	74,8 %	68,11 %
		<b>Wohnfläche</b>	<b>66,3 %</b>	<b>56,2 %</b>	<b>65,73 %</b>

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Zunächst einmal zeigt Tabelle 5, dass die Wohnfläche das geeignetste Gebäudeflächenmaß für das Südländermodell darstellt. Die Streuung ist bei beiden Grundstücksarten am geringsten ausgeprägt, und der Mittelwert bei den Mietwohngrundstücken liegt „nur“ um das 2,25-fache über dem Mittelwert der EFH/ZFH (gegenüber dem 2,43-fachen bzw. 2,71-fachen bei Verwendung der Bruttogrundfläche bzw. der Geschossfläche).

Aber selbst bei Verwendung der Wohnfläche als Gebäudeflächenmaß genügt das Südländermodell u.E. in keiner Weise den Anforderungen, die an eine gleichmäßige Besteuerung zu stellen sind. Das Modell verursacht erhebliche Gleichmäßigkeitsverletzungen. Während sich die Bewertungsunterschiede zwischen den beiden Grundstücksarten noch durch (empirisch zu ermittelnde) unterschiedliche Multiplikatoren ausgleichen lassen, verbleibt eine erhebliche Streuung der Bewertungsergebnisse innerhalb der beiden Grundstücksarten, die sich in einem Variationskoeffizienten i.H.v. 50,29 % (EFH/ZFH) bzw. 65,73 % (Mietwohngrundstücke) niederschlägt.<sup>58</sup>

Tabelle 6 verdeutlicht das beträchtliche Ausmaß der Streuung der Bewertungsergebnisse, indem analog zu Tabelle 4 Abweichungen gegenüber dem jeweiligen Mittelwert angegeben sind.

Es zeigt sich, dass lediglich eine Minderheit der Grundstücke (adjustierte) Äquivalenzwerte aufweist, die weniger als +/- 20 % vom Mittelwert abweichen (39,50 % bei EFH/ZFH und

55 Bei gemischt genutzten Grundstücken ist die Gebäudefläche entsprechend der tatsächlichen Nutzung aufzuteilen.

56 Vgl. Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8 f. Der Steuerpflichtige kann eine niedrigere Bruttogrundfläche nachweisen. Wie dieser Nachweis gelingen soll, ist unklar, umfasst die Bruttogrundfläche zumindest auch noch das Kellergeschoss.

57 Gebäudehöhe/Anzahl Geschosse (= „Höhenzahl“)

bis einschließlich 5 Meter: 1

über 5 Meter bis einschließlich 10 Meter: 2

über 10 Meter bis einschließlich 15 Meter: 3

über 15 Meter bis einschließlich 19 Meter: 4

über 19 Meter bis einschließlich 22 Meter: 5

zzgl. je angefangene 3 Meter, die 22 Meter übersteigen: 1.

58 Nach Eckstein (2014), S. 62, stellt der Mittelwert bei einem Variationskoeffizient größer 50 % aufgrund einer zu großen Streuung keinen geeigneten Repräsentanten der Einzelwerte mehr dar. D.h., der Mittelwert ist in diesem Fall kein aussagekräftiger Verteilungsparameter mehr.

25,51 % bei Mietwohngrundstücken). Bei Mietwohngrundstücken ist die Bewertungsqualität des Südländermodells sogar so ungenügend wie bei der Einheitsbewertung.

	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
EFH/ZFH	19,52 %	18,07 %	39,50 %	6,69 %	16,13 %
Mietwohngrundstücke	33,12 %	12,76 %	25,51 %	6,95 %	21,58 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

## b) Bodenwertmodell

Ein weiteres – zumindest grundsätzlich – einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren stellt das Bodenwertmodell dar, bei dem der Steuerwert einzig durch den Wert des unbebauten Grundstücks (Bodenwert) determiniert wird. Die Wirkungen des Bodenwertmodells sind in Tabelle 7 dargestellt.<sup>59</sup>

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	37.821	52,17 %	46,18 %	58,63 %
Mietwohngrundstücke	7.673	57,27 %	48,32 %	65,99 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Während die beiden betrachteten Grundstücksarten (EFH/ZFH vs. Mietwohngrundstücke) im Mittel einigermaßen gleichmäßig bewertet werden (Mittelwert 52,17 % vs. 57,27 %), ist die Streuung innerhalb der einzelnen Grundstücksarten noch stärker ausgeprägt als beim Südländermodell. Aus diesem Grunde unterbleibt eine eingehendere Analyse dieses Modells.

## c) Kombinationsmodell

Das Kombinationsmodell stellt eine Mischung aus dem Bodenwertmodell und dem Südländermodell dar. Der Bodenwert wird mit 0,005 multipliziert, um beide Komponenten „gleichnamig“ zu machen, und zum Gebäude-Äquivalenzwert hinzuaddiert.

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	37.821	50,1 %	45,1 %	44,27 %
Mietwohngrundstücke	7.673	78,9 %	78,9 %	58,53 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Wie im Südländermodell führt die Verwendung der Wohnfläche als Gebäudemaßgröße zu den besten Bewertungsergebnissen. Aus diesem Grunde präsentiert Tabelle 8 nur die Werte bei Verwendung dieses Gebäudemaßes. Wir haben die Bewertungsergebnisse des Kombinationsmodells wiederum mit 1.000 multipliziert, um diese unmittelbar mit den Ergebnissen der anderen Verfahren vergleichen zu können.

Mietwohngrundstücke werden wie im Südländermodell deutlich höher bewertet als Ein- und Zweifamilienhäuser, wenngleich die Höherbewertung weniger stark ausgeprägt ist (1,57-fach vs. 2,25-fach). Auch die Streuung der Bewertungsergebnisse

ist bei Mietwohngrundstücken erheblich ausgeprägter. Obwohl die Streuung für beide Grundstücksarten etwas geringer ausfällt als im Südländermodell, weichen die einzelnen Bewertungsergebnisse immer noch stark vom Durchschnittwert ab, wie Tabelle 9 verdeutlicht.

	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
EFH/ZFH	20,36 %	19,35 %	34,30 %	8,28 %	17,71 %
Mietwohngrundstücke	31,15 %	13,63 %	25,94 %	7,38 %	21,91 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Lediglich 34,3 % (EFH/ZFH) bzw. 25,94 % (Mietwohngrundstücke) der Grundstücke befinden sich im „80%–120%-Korridor“, während rund 38 % (20,36 % + 17,71 %) der EFH/ZFH und gar rund 53 % (31,15 % + 21,91 %) der Mietwohngrundstücke einen Steuerwert aufweisen, der mehr als 35 % vom durchschnittlichen Bewertungsniveau (Mittelwert) abweicht.

## 5. Wirkungsweise wertorientierter Modelle

Nachdem sich gezeigt hat, dass sämtliche der drei betrachteten „Einfachverfahren“ eine ausgeprägte Streuung der Bewertungsergebnisse mit sich bringen, stellt sich die Frage, ob wertorientierte Verfahren eine gleichmäßigere Bewertung bewirken.

### a) Ertragswertverfahren

Ertragswertverfahren sind insbesondere für die Bewertung von Renditeobjekten, sprich: vermieteten Grundstücken, geeignet, da Renditeerwartungen den Verkehrswert derartiger Objekte determinieren. Ertragswertverfahren lassen sich grundsätzlich auch derart ausgestalten, dass dem Kriterium „Einfachheit“ Genüge getan wird. Voraussetzung ist jedoch, dass auf Differenzierungen weitgehend verzichtet wird und das zu bewertende Objekt vermietet ist. Andernfalls muss die Miete geschätzt werden, was selbst bei Existenz von Mietspiegeln aufwendig und streitanfällig ist. Zudem leidet die Qualität der Bewertungsergebnisse im Fall geschätzter Mieten erheblich, wie sich nachfolgend zeigen wird. Marktunüblich niedrige Mieten sind dagegen weniger problematisch, da die Finanzverwaltung bei zu niedrig festgesetzten Mieten die Marktmiete im Zusammenhang mit § 21 Abs. 2 EStG ohnehin ermitteln muss.

Da die Befürworter von Ertragswertverfahren regelmäßig auf die Zweckmäßigkeit der Verwendung eines solchen Verfahrens abstellen, ohne konkrete Vorschläge zur Ausgestaltung des Verfahrens zu machen, wird nachfolgend die Wirkungsweise zweier aus der steuerlichen Bewertung bekannter Ertragswertverfahren analysiert. Dies ist zum einen das für Grunderwerbsteuerzwecke verwendete Ertragswertverfahren des § 146 BewG und zum anderen das erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG). Die nachfolgenden Betrachtungen be-

<sup>59</sup> Im Gegensatz zur Einheitsbewertung unterscheiden sich die Steuerwerte zwischen EFH und ZFH kaum, so dass diese beiden Häuserarten auch hier sowie in allen nachfolgenden Abschnitten gemeinsam betrachtet werden.

ginnen jedoch mit dem Mietwertmodell, der einfachsten Variante eines „Ertragswertverfahrens“.

## b) Mietwertmodell

Ein äußerst einfach zu handhabendes (wertorientiertes) Verfahren, das zur Bewertung von Grundstücken vorgeschlagen wird, ist die Verwendung von Mietwerten als Steuerwerte (Mietwertmodell).<sup>60</sup> Tabelle 10 zeigt die Wirkungen des Mietwertmodells, wobei sich der Steuerwert aus Jahres-Netto-Kaltmiete multipliziert mit dem Faktor 10 ergibt.<sup>61</sup>

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohngrundstücke <sup>2)</sup>	Markt-miete <sup>1)</sup>	3.547	73,8 %	70,6 %	34,74 %
	Vergleichs-miete	3.122	77,7 %	68,0 %	62,87 %
EFH/ZFH <sup>2)</sup>	Vergleichs-miete	27.560	48,8 %	45,4 %	48,21 %

1) Es wurden nur die Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.  
2) Abweichungen in der Anzahl gegenüber den Einfachmodellen erklären sich daraus, dass aufgrund fehlender Merkmale (z.B. beim Ausstattungsstandard) bei einem Teil der Grundstücke keine Vergleichsmiete imputiert werden konnte.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Tabelle 10 zeigt, dass das Mietwertmodell den „Einfachmodellen“ bei Mietwohngrundstücken, deren Miete bekannt ist, deutlich überlegen ist. Die Streuung gemessen am Variationskoeffizient (34,74 %) fällt erheblich geringer aus als bei den Einfachmodellen.

Bei Grundstücken, deren Miete geschätzt werden muss, ist die Bewertungsqualität des Mietwertmodells dagegen unbefriedigend. Dies zeigt sich sowohl bei Mietwohngrundstücken, deren Mieten im Datensatz fehlen und daher anhand des Berliner Mietspiegels imputiert wurden (Variationskoeffizient 62,87 %), als auch bei EFH/ZFH, bei denen ebenfalls Vergleichsmieten herangezogen werden mussten, da diese Grundstücksart nahezu nie vermietet ist (Variationskoeffizient 48,21 %).

Eine detaillierte Analyse der Streuung bei Mietwohngrundstücken mit bekannten Mieten liefert Tabelle 11.

	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
Mietwohngrundstücke mit bekannter Miete	11,05 %	15,42 %	52,58 %	9,02 %	11,93 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Es zeigt sich, dass die Bewertungsergebnisse bei immerhin knapp 53 % der Mietwohngrundstücke um weniger als +/- 20 % vom Mittelwert abweichen und ausgeprägte Fehlbewertungen im Vergleich zu den Einfachmodellen erheblich seltener zu verzeichnen sind.

Dennoch tritt immer noch bei mehr als jedem fünften Grundstück eine deutlich ausgeprägte Fehlbewertung (größer +/- 35 %) auf. Daher stellt sich die Frage, ob der höhere Aufwand, der mit Ertragswertmodellen verbunden ist, nicht zu merklich

besseren Bewertungsergebnissen führt. Dieser Frage wird in den folgenden beiden Abschnitten nachgegangen.

## c) Grunderwerbsteuerliches Ertragswertverfahren

Zunächst wird das Grunderwerbsteuerliche Ertragswertverfahren gem. § 146 BewG, das auf sämtliche Grundstücksarten Anwendung findet, als ein denkbar einfaches Ertragswertverfahren betrachtet. Der Steuerwert wird ausgehend von der aktuellen Jahresnettokaltmiete durch Anwendung eines einheitlichen Vervielfältigers und eines (auf 25 % gedeckelten) Alterswertabschlags ermittelt. Der Steuerwert (Grundbesitzwert) bestimmt sich demnach wie folgt:

$$EW_{\text{Bedarfswert}} = JM \cdot 12,5 \cdot (1 - \min(0,5\% \cdot a ; 25\%))$$

mit:

JM = Jahresnettokaltmiete und

a = Gebäudealter.

Zudem wird für Ein- und Zweifamilienhäuser ein Wertzuschlag i.H.v. 20 % vorgenommen (§ 146 Abs. 5 BewG).<sup>62</sup>

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohngrundstücke	Markt-miete <sup>1)</sup>	3.547	72,4 %	69,2 %	35,18 %
	Vergleichs-miete	3.122	75,1 %	65,6 %	63,68 %
EFH/ZFH	Vergleichs-miete	27.560	59,0 %	55,0 %	48,93 %

1) Es wurden nur Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Die Streuung der Bewertungsergebnisse innerhalb der betrachteten Grundstücksarten unterscheidet sich nicht merklich vom Mietwertmodell. D.h., die Berücksichtigung des Gebäudealters als Wertkomponente gem. § 146 Abs. 4 BewG bewirkt keine Reduktion der Streuung der Bewertungsergebnisse und ist somit entbehrlich. Daher unterbleibt eine weitergehende Analyse des Grunderwerbsteuerlichen Ertragswertverfahrens.

## d) Erbschaftsteuerliches Ertragswertverfahren

Um der Frage nachzugehen, ob ein differenzierteres Ertragswertverfahren zu besseren Bewertungsergebnissen führt, wird nachfolgend das Erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren betrachtet, das ausschließlich auf Mietwohngrundstücke angewendet

60 Nicht zu verwechseln ist das Mietwertmodell mit dem sog. Rohmietenverfahren. Hier wird der Ertragswert eines Grundstücks anhand des Produkts „übliche Miete mal Vervielfältiger“ berechnet; der Vervielfältiger wird dabei ausgehend vom Marktgeschehen ermittelt (vgl. dazu Loritz (1995), S. 9; Rid (1994), S. 4; Wolf (1993), S. 549).

61 Die Multiplikation mit dem Faktor 10 wird vorgenommen, um die Bewertungsergebnisse von der Größenordnung her mit denen der anderen betrachteten Verfahren vergleichbar zu machen.

62 Der im Besteuerungsverfahren anzusetzende Mindestwert (80 % des Bodenwerts) bzw. Höchstwert (Verkehrswert bei Nachweis durch den Steuerpflichtigen) bleibt bei der Analyse unberücksichtigt, um die Wirkung des „reinen“ Ertragswertverfahrens zu zeigen.

bar ist (§ 182 Abs. 3 Nr. 1 und 2 BewG). Der Ertragswert ergibt sich – analog zur nichtsteuerlichen Bewertung nach §§ 17–20 ImmoWertV – aus der Summe aus Gebäudeertragswert und Bodenwert.

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist der Gebäudereinertrag, der sich aus der Differenz von Jahresreinertrag (= Jahresnettokaltmiete – Bewirtschaftungskosten<sup>63</sup>) und Verzinsung des Bodenwerts (= Liegenschaftszinssatz<sup>64</sup> x Bodenwert) ergibt. Der Gebäudereinertrag multipliziert mit einem Vervielfältiger, der von der Restnutzungsdauer der baulichen Anlage und dem Liegenschaftszinssatz abhängt, ergibt den Gebäudeertragswert. Durch Addition des Bodenwerts (= Bodenrichtwert x Grundstücksfläche) ergibt sich der Steuerwert des bebauten Grundstücks.

Der Steuerwert im erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahren berechnet sich demnach folgendermaßen:

$$EW_{ErbSt} = (JM - BK - BW \cdot i) \cdot \frac{(1 + i)^n - 1}{(1 + i)^n \cdot i} + BW$$

mit: JM = Jahresnettokaltmiete,

BK = Bewirtschaftungskosten,

BW = Bodenwert,

i = Liegenschaftszins und

n = Restnutzungsdauer des Gebäudes<sup>65</sup>.

Die Wirkungen dieses Verfahrens sind in Tabelle 13 aufgezeigt.<sup>66</sup>

**Tabelle 13: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation des erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahrens für Mietwohngrundstücke**

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohngrundstücke	Marktmiete <sup>1)</sup>	3.547	97,5 %	92,5 %	35,40 %
	Vergleichsmiete	3.122	103,6 %	92,9 %	55,87 %
1) Es wurden nur die Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.					
Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen					

Das erhebungstechnisch ungleich aufwendigere erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren bewirkt lediglich bei Vergleichsmietobjekten bessere Bewertungsergebnisse als das Mietwertmodell (Variationskoeffizient 55,87 % vs. 62,87 %), wenngleich die Streuung immer noch ausgesprochen hoch ist. Bei Objekten mit bekannter Miete schneidet dieses Ertragswertverfahren sogar etwas schlechter ab als das ungleich einfachere Mietwertmodell, so dass sich weitere Analysen erübrigen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Streuung der Bewertungsergebnisse bei den betrachteten Ertragswertverfahren gegenüber den Einfachmodellen deutlich geringer ausfällt, wenn Mietwerte vorliegen. Überraschenderweise zeitigt das äußerst einfache Mietwertmodell die besten Bewertungsergebnisse. Bei Objekten, deren Miete ausgehend vom Berliner Mietpiegel zu bestimmen ist, streuen die Bewertungsergebnisse dagegen auch bei den hier betrachteten Ertragswertverfahren äußerst stark. Daher bietet sich dieses Verfahren nur für Grundstücksarten an, die üblicherweise vermietet sind, wie Mietwohngrundstücke, nicht jedoch für die in der Regel selbstgenutzten Ein- und Zweifamilienhäuser.

### e) Vergleichswertverfahren zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern

Zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern bedient sich die Erbschaftsteuer eines Vergleichswertverfahrens. Wie bei Vergleichswertverfahren üblich, wird der (Steuer-)Wert mit Hilfe von Marktpreisen ermittelt. Im Idealfall existiert zum Bewertungsobjekt ein (oder mehrere) nahezu identisches Vergleichsobjekt (im Hinblick auf z.B. Größe, Lage und Zuschnitt des Grundstücks sowie des aufstehenden Gebäudes), das innerhalb eines kurz vor dem Bewertungsstichtag liegenden Zeitpunkts am Markt gehandelt wurden. In diesem Fall kann der Verkehrswert unmittelbar aus dem realisierten Verkaufspreis des Vergleichsobjekts abgeleitet werden. Da eine derartige Konstellation aufgrund der ausgeprägten Heterogenität deutscher Immobilienmärkte eher selten anzutreffen ist, werden Vergleichswerte in aller Regel mit Hilfe der Kaufpreissammlungen der jeweiligen Gutachterausschüsse bestimmt.

In Berlin erfolgt die Wertermittlung für Ein- und Zweifamilienhäuser mit Hilfe von Vergleichsfaktoren. Die dafür heranzuziehenden Größen werden vom Berliner Gutachterausschuss für Grundstückswerte mittels multipler Regressionsmodelle ermittelt. Als Datengrundlage dienen dabei die Berliner Kaufpreissammlungen. Die Bewertung eines Objektes erfolgt durch Multiplikation des (Ausgangs-)Werts des „Durchschnitts-Grundstücks“<sup>67</sup> mit dem für das Bewertungsobjekt ermittelten Vergleichsfaktor. Der Vergleichsfaktor bestimmt sich wiederum ausgehend von den für das zu bewertende Objekt anzuwendenden Anpassungsfaktoren und Korrekturwerten.<sup>68</sup> Dabei werden Abweichungen des Bewertungsobjekts vom Durchschnitts-Grundstück, beispielsweise bei der Bruttogrundfläche, der Fläche des unbebauten Grundstücks, dem Bodenrichtwert, der Wohnlage, der Grundstücksgröße oder dem Gebäudealter, berücksichtigt.

- 63 Die Bewirtschaftungskosten sind dabei vorrangig nach Erfahrungssätzen der Gutachterausschüsse anzusetzen oder – soweit die Gutachterausschüsse keine Erfahrungssätze zur Verfügung stellen – pauschal nach den in Anlage 23 des BewG angegebenen Sätzen (§ 187 Abs. 2 BewG).
- 64 Der Liegenschaftszinssatz wird entweder von den Gutachterausschüssen mitgeteilt oder ist – soweit die Gutachterausschüsse keine Liegenschaftszinssätze ermitteln – § 188 Abs. 2 BewG zu entnehmen. Da die Verwendung differenzierter Liegenschaftszinssätze einen nicht vernachlässigbaren Zeitaufwand mit sich bringt und damit die Erhebungskosten merklich steigen würden, kommt u.E. für die Bewertung im Massenverfahren lediglich die Verwendung eines einheitlichen Zinssatzes in Betracht. Daher wurde für die hier vorgenommenen Berechnungen der in § 188 Abs. 2 BewG genannte Zinssatz i.H.v. 5 % verwendet.
- 65 Die Restnutzungsdauer ermittelt sich ausgehend vom Gebäudealter unter Gesamtnutzungsdauer, wobei bei einem „noch nutzbaren“ Gebäude eine Restnutzungsdauer von 30 % der Gesamtnutzungsdauer unterstellt wird (§ 185 Abs. 3 BewG).
- 66 Auch hier ist die Wirkung des „reinen“ Verfahrens, d.h. in diesem Fall ohne Höchstwertklausel (= Verkehrswert bei Nachweis durch den Steuerpflichtigen), dargestellt.
- 67 Der Wert des Durchschnitts-Grundstücks beträgt bspw. bei den 2013 für Berliner EFH/ZFH ermittelten Vergleichsfaktoren 274.050 € und bezieht sich auf ein freistehendes EFH in mittlerer stadträumlicher Wohnlage, gebaut im Jahr 2000 oder später, mit normalem oder schlechtem baulichen Erhaltungszustand, einer Bruttogrundfläche von 240 qm, einer Grundstücksfläche von 535 qm und einem Bodenrichtwert von 175 €/qm (vgl. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), S. 5).
- 68 Vgl. dazu bspw. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), S. 5–7.

Tabelle 14 präsentiert die Bewertungsergebnisse für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser (inkl. Villen und Landhäuser) bei Anwendung der jeweils aktuellsten Vergleichsfaktoren.<sup>69</sup> Die Unterscheidung in EFH/ZFH mit einfacher bis guter Wohnlage, EFH/ZFH mit sehr guter Wohnlage und Villen/Landhäuser ist den eigens für jede dieser drei Teilpopulationen ermittelten Vergleichsfaktoren geschuldet.

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH einfache gute Wohnlage	24.759	104,7 %	99,8 %	30,62 %
EFH/ZFH sehr gute Wohnlage	408	106,6 %	98,9 %	42,41 %
Villen & Landhäuser	515	103,9 %	95,9 %	41,93 %
<i>Gesamt</i>	<i>25.682</i>	<i>104,7 %</i>	<i>99,73 %</i>	<i>31,11 %</i>

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Tabelle 14 zeigt, dass die Bewertung von EFH/ZFH im Vergleichswertverfahren am besten gelingt. Die Streuung ist mit einem Variationskoeffizienten i.H.v. 31,11 % für die Gesamtpopulation<sup>70</sup> erheblich geringer als bei allen anderen bislang betrachteten Modellen. Jedoch ist die Streuung bei EFH/ZFH in sehr guter Wohnlage sowie Villen und Landhäusern deutlich stärker ausgeprägt, was insbesondere der Heterogenität derartiger Immobilien geschuldet ist.

Die (relative) Bewertungsgüte des Vergleichswertverfahrens zeigt auch Tabelle 15, in der für sämtliche EFH/ZFH (inkl. Villen und Landhäuser) die Verteilung der Vergleichswerte relativ zum Mittelwert dargestellt ist.<sup>71</sup>

	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
EFH/ZFH	6,69 %	16,13 %	59,24 %	8,13 %	9,82 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Ein Problem im Zusammenhang mit der Verwendung von Vergleichswertverfahren resultiert daraus, dass diese nur anwendbar sind, wenn das zu bewertende Grundstück den Vergleichsgrundstücken hinreichend ähnlich ist. So können rund 32 % der Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser im Betrachtungszeitraum nicht durch dieses Verfahren bewertet werden, da für diese Objekte keine Vergleichsfaktoren ermittelt werden konnten. Dies sind bspw. Grundstücke mit Bodenrichtwerten außerhalb des Bodenrichtwertspektrums, das den Vergleichsfaktoren zugrunde liegt. So decken die Vergleichsfaktoren 2009 und 2013 für EFH/ZFH in einfacher bis guter Wohnlage lediglich Bodenrichtwerte zwischen 100 €/qm und 350 €/qm ab. Sobald ein Objekt einen abweichenden Bodenrichtwert aufweist, kann es nicht im Vergleichswertverfahren bewertet werden. Gleiches gilt, wenn die Bruttogrundfläche kleiner als 150 qm oder größer als 400 qm ist. Jedoch tritt dieses Problem bei den neuesten (2016) Vergleichsfaktoren in erheblich geringerem Maße auf, da hier die Bandbreite der erfassten Grundstücke weitaus größer ist als dies bspw. 2013 der Fall war.<sup>72</sup> Zudem können Objekte nicht bewertet werden, die in Bezirken liegen, in denen üblicherweise keine Bebauung mit Ein- und Zweifamilienhäusern anzutreffen ist. Für die davon betroffenen Grundstücke ist ein Ersatzverfahren – hier bietet sich ein Sach-

wertverfahren an – vorzusehen. Auch lassen sich Vergleichswerte im Fall wenig liquider und/oder sehr heterogener Immobilienmärkte nicht zuverlässig ermitteln, so dass auch hier ein Ersatzverfahren benötigt wird.

Die Notwendigkeit eines Ersatzverfahrens ist ein gewichtigerer Kritikpunkt als der ins Feld geführte „übermäßige“ Aufwand eines Vergleichswertverfahrens.<sup>73</sup> Aufwendig ist lediglich die einmalige Bestimmung von Vergleichswerten/-faktoren, z.B. durch die örtlichen Gutachterausschüsse. Die anschließende Wertbestimmung der Grundstücke kann automatisiert erfolgen und ist daher unproblematisch.

## 6. Wirkung von Sachwertverfahren

### a) Kostenwertmodell

Das Kostenwertmodell stellt aus Sicht seiner Befürworter ein einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren dar, das auf sämtliche bebaute Grundstücke Anwendung finden soll (§ 235 BewG-E).

Der Kostenwert (KW) setzt sich zusammen aus dem Bodenwert (Bodenrichtwert x Grundstücksfläche (§ 233 BewG-E)) und dem Gebäudewert (§ 236 BewG-E).<sup>74</sup>

$$KW = BRW \cdot \text{Fläche} + BGF \cdot PHK \cdot \text{Max}\left(1 - \frac{a}{N}; 0, 3\right)$$

mit: BRW = Bodenrichtwert

Fläche = Grundstücksfläche

BGF = Bruttogrundfläche

PHK = Pauschalherstellungskosten (Anlage 36 zum BewG-E)

a = Gebäudealter

N = Nutzungsdauer des Gebäudes (Anlage 22 BewG)

In Anlehnung an die im Rahmen der ImmoWertV verwendeten Normalherstellungskosten (vgl. Anlage 1 zur Sachwertrichtlinie 2010) werden Pauschalherstellungskosten<sup>75</sup> verwendet, die jedoch erheblich weniger ausdifferenziert sind als die Normalherstellungskosten, um das Verfahren einfach zu gestalten.

69 Wir haben die 2009er Vergleichsfaktoren (vgl. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2009), die bis einschließlich 2007 anwendbar sind, auch für die Jahre vor 2007 verwendet, weil für frühere Jahre keine steuerlichen Vergleichsfaktoren existieren. Dabei unterscheiden sich die Ergebnisse praktisch nicht gegenüber den Bewertungsergebnissen der Jahre 2007–2015, die unter Verwendung der jeweils anwendbaren Vergleichsfaktoren erzielt werden.

70 Der Variationskoeffizient für die Gesamtpopulation lässt sich mit Hilfe der Varianz ermitteln, die wiederum der Summe aus interner und externer Varianz der Teilpopulationen entspricht (vgl. dazu bspw. Auer/Rottmann (2010), S. 56).

71 Die Werte unterscheiden sich nicht wesentlich von den Ergebnissen von Houben (2017). Auch im Fall ihres geschätzten nicht-linearen hedonischen Modells, das deutlich komplexer als die Modelle des Berliner Gutachterausschusses ist, liegen rund 60 % der Steuerwerte im 80–120 %-Bereich; Abweichungen von über 35 % treten in 15 % der Fälle auf (vgl. ebd. S. 194).

72 Vgl. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2016), Tabelle 1 vs. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), Tabelle 1.

73 Vgl. Löhr (2017), S. 12.

74 Ein numerisches Beispiel zur Ermittlung des Kostenwerts findet sich in BR-Drucks. 515/16, 65 f.

75 Zur Kritik an den „Bewertungssprüngen“ bei den Pauschalherstellungskosten zwischen den drei Baujahrguppen vgl. Houben (2017), S. 188.

ten.<sup>76</sup> Die Alterswertminderung hängt vom Gebäudealter und der gebäudespezifischen Nutzungsdauer ab, wie sie in Anlage 22 BewG vorgegeben ist.<sup>77</sup> Dabei dürfen 30 % des Gebäudespauschalherstellungswerts nicht unterschritten werden.

Der Kostenwert soll den Investitionsaufwand einer Immobilie (typisiert) abbilden, welcher wiederum als Indikator für „die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit“ dienen soll.<sup>78</sup> Ob der Kostenwert tatsächlich einen angemessenen Indikator zur Ermittlung von Leistungsfähigkeit darstellt<sup>79</sup>, soll an dieser Stelle ebenso wenig diskutiert werden wie andere Schwächen des Modells<sup>80</sup>. Hier wird einzig auf die Bewertungsqualität des Verfahrens abgestellt, da für Zwecke der Grundsteuer lediglich Interesse ist, ob Grundstücke gleichmäßig bewertet werden. Ob dabei der Verkehrswert erreicht oder verfehlt wird, spielt keine Rolle. Die Kritik, das Kostenwertmodell sei zu aufwendig<sup>81</sup>, ist u.E. nicht stichhaltig, da lediglich die Erfassung der Bruttogrundfläche einen gewissen Aufwand mit sich bringt, der vor allem bei der Erstbewertung zu Buche schlägt. Ansonsten kann die Bewertung weitestgehend automatisiert erfolgen.

Inwieweit der Kostenwert eine gleichmäßige Bewertung bewirkt, lässt sich Tabelle 16 entnehmen.

	Anzahl	Maßgröße f.d. Gebäudefläche	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH <sup>1)</sup>	35.189	<b>Bruttogrundfläche</b>	<b>92,5 %</b>	<b>88,9 %</b>	<b>35,25 %</b>
		Geschossfläche	77,8 %	73,0 %	37,96 %
		Wohnfläche	74,5 %	69,2 %	38,43 %
Mietwohngrundstücke	7.673	Bruttogrundfläche	123,4 %	109,0 %	55,62 %
		Geschossfläche	104,7 %	92,2 %	55,84 %
		<b>Wohnfläche</b>	<b>92,3 %</b>	<b>81,4 %</b>	<b>55,12 %</b>

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Ein Blick auf Tabelle 16 zeigt, dass das Kostenwertmodell Mietwohngrundstücke unabhängig von der Maßgröße für die Gebäudefläche erheblich höher bewertet als EFH/ZFH, was sich allerdings durch unterschiedliche Grundsteuer-Messzahlen ausgleichen ließe. Allerdings ist die Streuung der Bewertungsergebnisse bei den Mietwohngrundstücken derart ausgeprägt, dass das Kostenwertmodell aus unserer Sicht dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht genügt.

Anders sieht es bei den Ein- und Zweifamilienhäusern aus. Hier verringert sich die Streuung der Bewertungsergebnisse deutlich gegenüber dem Status quo. Aber auch gegenüber den Einfachmodellen bewirkt das Kostenwertmodell eine erheblich geringere Streuung.

Es ist bemerkenswert, dass die Bewertungsqualität dieses doch eher schlichten Modells zumindest bei Abstellen auf die Bruttogrundfläche bei EFH/ZFH gegenüber dem erbschaftsteuerlichen Vergleichsverfahren – zumindest global gesehen – nicht dramatisch abfällt (Variationskoeffizient: 35,25 % gg. 31,11 %).

Dennoch ist die Streuung der Ergebnisse beim Kostenwertmodell immer noch ausgeprägt, wie Tabelle 17 zeigt.

Bei mehr als einem Viertel der EFH/ZFH weicht der Kostenwert um mehr als 35 % vom durchschnittlichen Bewertungsniveau ab (bei Verwendung der Wohnfläche sind dies gar etwas über 30 %), während eine so ausgeprägte Fehlbewertung beim

Vergleichsverfahren lediglich in etwas mehr als 16 % der Fälle auftritt. Ob derartige Fehlbewertungen, die nicht nur Einzelfälle betreffen, mit den Anforderungen des BVerfG an eine gleichmäßige Besteuerung von Grundvermögen vereinbar sind, lässt sich nicht vorhersagen.

	< 65 %	65 %-80 %	80 %-120 %	120 %-135 %	> 135 %
EFH/ZFH (Bruttogrundfläche)	13,34 %	14,43 %	50,12 %	9,63 %	12,48 %
EFH/ZFH (Wohnfläche)	14,93 %	18 %	43,21 %	8,53 %	15,32 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

### b) Erbschaftsteuerliches Sachwertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäusern

Stellt sich die Frage, ob ein deutlich aufwendigeres Sachwertverfahren wie das Sachwertverfahren gem. §§ 189–191 BewG, das als erbschaftsteuerliches Ersatzverfahren auf EFH/ZFH Anwendung findet, zu deutlich besseren Bewertungsergebnissen führt als das wesentlich einfachere Kostenwertmodell.

Beim erbschaftsteuerlichen Sachwertverfahren wird der Gebäudewert durch Multiplikation der Bruttogrundfläche mit sehr ausdifferenzierten Regelherstellungskosten (Anlage 24 BewG), der Vornahme eines Alterswertabschlags und der Multiplikation des sich ergebenden Wertes mit einer Wertzahl bestimmt, und zum Bodenwert addiert.

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	34.932 <sup>1)</sup>	101,1 %	97,3 %	33,52 %

1) Die etwas geringere Anzahl ggü. Tabelle 16 resultiert daraus, dass bei manchen Objekten Merkmale, die zur Bestimmung der Regelherstellungskosten, z.B. Dachform oder Gebäudekonstruktion, nicht besetzt sind.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2015, eigene Berechnungen

Tabelle 18 zeigt, dass das erbschaftsteuerliche Sachwertverfahren eine nur geringfügig höhere Bewertungsgüte besitzt als das Kostenwertmodell (Variationskoeffizient 33,52 % vs. 35,25 %), was den deutlich höheren Aufwand gegenüber dem Kostenwertmodell im Zusammenhang mit der Grundsteuer u.E. nicht rechtfertigt.

## V. Schlussfolgerungen

Die Bewertung von Grundvermögen stellt ein nach wie vor nicht zufriedenstellend gelöstes und vermutlich auch niemals gänzlich zu lösendes Problem im Steuerrecht dar. Für die Bewertung von Grundvermögen im Massenverfahren, wie im Fall

76 Vgl. BR-Drucks. 515/16, 36.

77 Bei EFH/ZFH und Mietwohngrundstücken beträgt die unterstellte Gesamtnutzungsdauer jeweils 70 Jahre.

78 Vgl. BR-Drucks. 515/16, 36.

79 Ablehnend hierzu äußern sich Hey (2017), S. 17, und Houben (2017), S. 186.

80 Vgl. hierzu Houben (2017).

81 Vgl. Bach (2018); Löhr (2017), S. 11.

der Grundsteuer, sind einfache standardisierte Bewertungsverfahren unerlässlich. Jedoch verstoßen die vor allem mit dem Argument der Einfachheit ins Spiel gebrachten flächenorientierten Verfahren, wozu im vorliegenden Beitrag auch das Bodenwertmodell gerechnet wird, gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Deutlich besser schneiden wertorientierte Verfahren ab, wobei die Bewertungsqualität in Abhängigkeit von Bewertungsverfahren und Grundstücksart variiert. Bei vermieteten Grundstücken, wie den im vorliegenden Beitrag betrachteten Berliner Mietwohngrundstücken, bewirkt das Abstellen auf Mietwerte (Mietwertmodell) die besten Ergebnisse, da hier die Streuung der Bewertungsergebnisse am geringsten ausgeprägt ist. Die Verwendung von Ertragswertverfahren, die neben den Mieterträgen weitere Aspekte, wie das Gebäudealter, berücksichtigen, bewirkt trotz des höheren damit verbundenen Aufwands dagegen keine akkuratere Bewertung.

Sobald Mieten nicht bekannt und deshalb Vergleichsmieten heranzuziehen sind, bewirken sowohl das Mietwertmodell als auch die hier betrachteten Ertragswertmodelle eine ausgeprägte Streuung der Bewertungsergebnisse. Die besten Bewertungsergebnisse für (in der Regel selbstgenutzte) Ein- und Zweifamilienhäuser bewirkt das erbschaftsteuerliche Vergleichsverfahren, das jedoch selbst in Berlin oftmals nicht angewendet werden kann. Aber auch das zum Teil heftig kritisierte Kostenwertmodell<sup>82</sup> bringt bei dieser Grundstücksart – anders als bei Mietwohngrundstücken – als „akzeptabel“ einzustufende Bewertungsergebnisse hervor.

Wenn an dieser Stelle von akzeptablen Bewertungsergebnissen gesprochen wird, ist zu betonen, dass selbst die am besten wirkenden Bewertungsverfahren (Mietwertmodell für Mietwohngrundstücke und Vergleichsverfahren für EFH/ZFH) eine doch ausgeprägte Streuung der Bewertungsergebnisse mit sich bringen. Selbst Fehlbewertungen von mehr als 35 % lassen sich nicht vermeiden und betreffen nicht nur Einzelfälle. Wenn dies als nicht akzeptabel eingestuft wird, muss auf die Erhebung einer Grundsteuer verzichtet werden.

## VI. Literaturverzeichnis

- Arbeitsgruppe „Nordländer“** (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Bremen, Berlin, Schleswig-Holstein, Niedersachsen und Sachsen: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, 2010, [http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie\\_lang\\_\\_22.pdf](http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf).
- Arbeitsgruppe „Südländer“** (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, [http://www.dstgb.de/dstgb/Sc hwerpunkte/Haushaltsslage%20der%20Kommunen%20bleibt%20angespannt/Ref orm%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunkt Papier\\_Einfach-Grundsteuer.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Sc hwerpunkte/Haushaltsslage%20der%20Kommunen%20bleibt%20angespannt/Ref orm%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunkt Papier_Einfach-Grundsteuer.pdf).
- Arbeitsgruppe Thüringen** (2011): Reform der Grundsteuer – Gebäudewert-unabhängiges Kombinationsmodell, Januar 2011, [http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht\\_grst\\_th\\_jan\\_2011.pdf](http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf).
- Anlagen zum Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe** (2011): Bewertung der Ansätze einer Grundsteuerreform und weitere Verfahrensvorschläge, Januar 2011, <http://www.ihk-suhl.de/files/12E0F1BCDC2/Anlagen+zum+Bericht+vom+14.1.2011>.
- Auer, Benjamin; Rottmann, Horst** (2010): Statistik und Ökonometrie für Wirtschaftswissenschaftler, Wiesbaden 2010.
- Bach, Stefan** (2018): Grundsteuerreform: Aufwendige Neubewertung oder pragmatische Alternativen in DIW aktuell 2018, S1–7.
- Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe** (2011): Bewertung der Ansätze einer Grundsteuerreform und weitere Verfahrensvorschläge, Januar 2011, [http://www.pfalz.ihk24.de/linkableblob/1647186/.3./data/Bericht\\_der\\_Arbeitsgruppe\\_Grundsteuerreform\\_Januar\\_2011-data.pdf;jsessionid=66F71864E763D71FD9E989E39597C6B4.repl2](http://www.pfalz.ihk24.de/linkableblob/1647186/.3./data/Bericht_der_Arbeitsgruppe_Grundsteuerreform_Januar_2011-data.pdf;jsessionid=66F71864E763D71FD9E989E39597C6B4.repl2).
- Bertelsmann Stiftung** (2003): Reform der Gemeindefinanzen-ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Februar 2003.
- BFH**, Urt. v. 30.6.2010 – II R 60/08.
- BFH**, Urt. v. 22.10.2014 – II R 16/13.
- BR-Drucks. 515/16** vom 4.11.2016: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes.
- Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf** (2010): Gleichmäßige Bewertung von Mietwohngrundstücken durch das neue steuerliche Ertragswertverfahren? – Eine empirische Analyse in Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung 2010, S. 203–225.
- BRW-Legende** (2010): Allgemeine Hinweise zur Anwendung der Bodenrichtwerte (2010), Stand: 25.5.2011.
- Bunke, Olaf; Droge, Bernd; Polzehl, Jörg** (1999): Model Selection, Transformations and Variance Estimation in Nonlinear Regression in Statistics: A Journal of Theoretical and Applied Statistics 1999, S. 197–240.
- BVerfG**, Beschl v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 Rz. 1–204.
- BVerfG**, Beschl. v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12.
- Claus, Katrin; Nehls, Daniela; Scheffler, Wolfram** (2016): Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst-Schrift Nr. 509, Berlin 2016.
- Eckstein, Peter** (2014): Repetitorium Statistik, 8. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2014.
- Eigenthaler, Thomas** (2018): Wesentliche Parameter einer Grundsteuerreform in Wirtschaftsdienst 2018, S. 159–172.
- Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin** (2009): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhausgrundstücke zur Verwendung gem. § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.2.1991 (BGBl. I, 230), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I, 3018). [https://www.berlin.de/gutachterausschuss/\\_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-0900.pdf](https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-0900.pdf).
- Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin** (2012): Vergleichsfaktoren für bebaute Villen- und Landhausgrundstücke in den Ortsteilen Schmargendorf, Grunewald, Westend, Steglitz, Lichtenfelde, Zehlendorf, Dahlem, Nikolassee und Wannsee und für bebaute Ein- und Zweifamilienhäuser in den sehr guten stadträumlichen Wohnlagen der Bezirke Charlottenburg-Wilmersdorf und Steglitz-Zehlendorf zur Verwendung gem. § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG). [https://www.berlin.de/gutachterausschuss/\\_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1203.pdf](https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1203.pdf).
- Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin** (2013): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhausgrundstücke zur Verwendung gem. § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG). [https://www.berlin.de/gutachterausschuss/\\_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1300.pdf](https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1300.pdf).
- Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin** (2016): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhaus- und Villen- und Landhausgrundstücke zur Verwendung gem. § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) [https://www.berlin.de/gutachterausschuss/\\_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1600.pdf](https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1600.pdf).
- Haegert, Lutz; Maiterth, Ralf** (2002): Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern in Steuer und Wirtschaft 2002, S. 248 – 260.
- Henger, Ralf; Schaefer, Thilo** (2015): Mehr Boden für die Grundsteuer-Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, Köln 2015.
- Henger, Ralf; Schaefer, Thilo** (2018): Grundsteuerreform: historische Chance für die Bodenbewertung in Wirtschaftsdienst 2018, S. 175–178.

82 Vgl. Homburg (2018), S. 173; Hey (2017), S. 38; Houben (2017), S. 186 ff.

- Hey, Johanna** (2017): Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze vor dem Hintergrund des Entwurfs eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 22.7.2016 und der geplanten Länderautonomie zur Festsetzung eigener Grundsteuermesszahlen, erarbeitet im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland (BID), Köln 2017.
- Homburg, Stefan** (2018): Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform in Wirtschaftsdienst 2018, S. 169–175.
- Houben, Henriette** (2017): Bewertung für grundsteuerliche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit in Steuer und Wirtschaft 2017, S. 184–116.
- Lancaster, Kelvin J.** (1966): A New Approach to Consumer Theory in The Journal of Political Economy 1966, S. 132–157.
- Lehmbrock, Michael; Coulmas, Diana** (2001): Grundsteuerreform im Praxistest, DIFU-Beitrag zur Stadtforschung Nr. 33, Berlin 2001.
- Löhr, Dirk** (2017): Grundsteuerreform: Ende einer Odyssee? Ergebnisse einer zahlstlastbezogenen Analyse in Wirtschaftsdienst 2017, S. 809–816.
- Loritz, Karl-Georg** (1995): Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes in Deutsches Steuerrecht 1995, Beihefter zu Heft 8, S. 3–20.
- Marx, Franz Jürgen** (2016): Grundsteuerreform: Fragwürdiges Bewertungsziel mit administrativ aufwendiger Lösung in Der Betrieb 2016, M.5.
- Nehls, Daniela; Scheffler, Wolfram** (2015): Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, ifst-Schrift Nr. 503, Berlin 2015.
- OECD** (2012): OECD-Wirtschaftsberichte – Deutschland, Februar 2012, [http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw\\_01.c.393445.de/wirtschaftsbereich\\_oecd.pdf](http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw_01.c.393445.de/wirtschaftsbereich_oecd.pdf).
- Richter, Wolfram; Heckmann, Jessica** (2011): Die nicht umlagefähige Mietsteuer als Reform für eine Reform der Grundsteuer in Steuer und Wirtschaft 2011, S. 331–340.
- Richter, Wolfram** (2016): Reform der Grundsteuer: Ein Plädoyer für eine wertorientierte und gleichmäßige Besteuerung von Boden und Gebäuden, ifo Schnelldienst 2016, S. 22–25.
- Rid, Max** (1994): Neubewertung des Grundvermögens in Deutsches Steuerrecht 1994, S. 1–5.
- Rosen, Shervin** (1974): Hedonic Prices and Implicit Markets: Product Differentiation in Pure Competition in The Journal of Political Economy 1974, S. 43–55.
- Schulz, Rainer** (2003): Valuation of Properties and Economic Models of Real Estate Markets, Dissertation Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin 2003.
- Sirmans, G. Stacy** u.a. (2005): The Composition of Hedonic Pricing Models in Journal of Real Estate Literature 2005, S. 3–46.
- Spengel, Christoph** (2012): Neuordnung der Grundsteuer – Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten in Steuerberater Woche 2012, S. 31–36.
- Spengel, Christoph; Heckemeyer Jost H.; Zinn, Benedikt** (2011): Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa in Der Betrieb 2011, S. 10–14.
- Tipke, Klaus** (2003): Die Steuerrechtsordnung, 3. Aufl., Köln 2003.
- Wagner, Franz W.** (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralitätskonkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen? in Steuer und Wirtschaft 2005, S. 93–108.
- Wissenschaftlicher Beirat** (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982.
- Wissenschaftlicher Beirat** (2011): Reform der Grundsteuer in Monatsbericht des BMF Januar 2011, S. 41–48.
- Wolf, Michael** (1993): Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen in Deutsches Steuerrecht 1993, S. 541–549.

**Prof. Dr. Franz Jürgen Marx/Ege-Aksel Kilincsoy, beide Bremen\***

# Steuerökonomische Analyse der Markteinkommens- theorie

Markt, Markttätigkeit und Erwerbseinkommen

## Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Markteinkommen aus wirtschafts- und steuertheoretischer Sicht
  1. Markteinkommen aus wirtschaftstheoretischer Perspektive
  2. Markteinkommen aus steuerrechtlicher Perspektive
  3. Steuerökonomische Abgrenzung
- III. Erklärungsfunktion des Markteinkommenskonzepts für die derzeitige Ausgestaltung der Einkommensteuer
  1. Allgemeine Abgrenzungsfunktion
  2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
  3. Einkünfte aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG
  4. Einkommensteuerlich relevante Tätigkeiten ohne Marktberührung
- IV. Der Einfluss des Markteinkommenskonzepts auf die Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts und auf das Lösen von Besteuerungskonflikten
  1. Einfluss auf die Gesetzgebung
  2. Einfluss auf die Finanzrechtsprechung
- V. Abgrenzung gegenüber anderen Einkommenstheorien
  1. Quellentheorie
  2. Konsumtionsfondstheorie
  3. Reinvermögenszugangstheorie
  4. Erwerbseinkommenstheorie
- VI. Ergebnis

*Dem Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1 EStG liegt nach Willen des historischen Gesetzgebers kein theoretisches Konzept zugrunde. Daraus resultieren Qualifikationsprobleme und Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung des Steuerobjekts. Als mögliche Systematisierungsleitlinie gilt das Markteinkommenskonzept (Markteinkommenstheorie). Dessen Wesen und Geltung sind im steuerwissenschaftlichen Schrifttum strittig. Kritiker verweisen auf alternative Konzepte. Der Beitrag verdeutlicht zunächst die Bedeutung des Marktes für das Einkommenskonzept aus steuerökonomischer Perspektive. Aufgezeigt werden kann, dass das Markteinkommenskonzept weite Teile des geltenden Einkommensteuerrechts erklärt, Einfluss auf dessen Ausgestaltung genommen hat und künftig als Leitbild für dessen Fortentwicklung dienen könnte. Das Markteinkommenskonzept differenziert sich von tradierten Einkommenstheorien durch ein konsequentes Abstellen auf Tauschvorgänge.*

*According to the will of the historical legislator, the catalogue of types of income in § 2 Abs. 1 EStG is not based on a theoretical*

*concept. As a result, problems arise with the qualification and delimitation of the tax object. The market income concept (market income theory) is regarded as a possible systematization guideline. Its nature and validity are controversial in tax literature. Critics refer to alternative concepts. The article initially shows the importance of the market for the income concept from an economic perspective. It illustrates that the market income concept explains large parts of the current income tax law, has influenced its design and could serve as a model for its further development in the future. The market income concept differs from traditional income theories by consistently focusing on transactions.*

## I. Problemstellung

Der Steueridee der Einkommensteuer liegt die Erfassung des ökonomischen Tatbestands „Einkommen“ zugrunde, der vom Gesetz als Steuerbemessungsgrundlage konkret zu fixieren ist.<sup>1</sup> Seit dem 19. Jahrhundert hat sich die Einkommensteuer als eine allgemeine, auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen bezogene und nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Abgabe etabliert.<sup>2</sup> Theoretisches Konzept und dessen Realisation im geltenden Recht sind zu unterscheiden. Seit langem ringt die Steuerwissenschaft mit Grundlagenvorstellungen, die den Steuergegenstand der Einkommensteuer erfassen und konstruktiv ordnen sollen: Quellentheorie, Reinvermögenszugangstheorie und Markteinkommenstheorie.<sup>3</sup> In § 2 Abs. 1 EStG werden die verschiedenen Einkunftsarten lediglich abschließend aufgezählt. Der Gesetzgeber wählt seit 1925 einen pragmatischen Weg bei der Bestimmung des Steuergegenstan-

\* StB Prof. Dr. Franz Jürgen Marx ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung, an der Universität Bremen und Mitglied der „Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre“ (FAST). Ege-Aksel Kilincsoy, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an diesem Lehrstuhl.

1 Vgl. Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 231 ff.; Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 7 ff.; Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 1965, S. 80; Haller, Die Steuern, 2. Aufl. 1971, S. 44 f.

2 Vgl. Biergans/Stockinger, FR 1982, 2; Piltz, StuW 2014, 39 ff. zur Entwicklung der englischen und deutschen Einkommensteuer; Thier, StuW 2014, 87, die Einkommensteuer als Mittel des sozialen Ausgleichs betonend; zu den Entwicklungen der Einkommensbesteuerung in Preußen und Sachsen vgl. Mathiak, Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874/78, 2005, passim.

3 Vgl. für eine Übersicht der Theorien mit Literaturnachweisen Kilincsoy, Einkommenstheorien im deutschen Einkommensteuerrecht, 2017, S. 33–54; Drüen in FS Lang, 2010, S. 68, der traditionelle Einkommenstheorien und die nachträglich „entdeckte“ Markteinkommenstheorie unterscheidet.

des.<sup>4</sup> Neben den Gewinneinkünften, die der Reinvermögenszugangstheorie folgen, werden quellentheoretisch determinierte Überschusseinkünfte im Einkünftekatalog zusammengeführt.<sup>5</sup> Es fehlt ein die sieben Einkunftsarten verbindender „Überbau“, mithin ein kohärentes Rahmenkonzept, das für die Abgrenzung des Steuerobjekts und für die Einordnung in eine bestimmte Einkunftsart erforderlich ist. Immer wieder treten Qualifikationsprobleme auf, die durch den offenen Einkommenstatbestand mit dem geltenden Recht aber vielfach nur kasuistisch und daher unbefriedigend gelöst werden können. Darüber hinaus ist zu fragen, wie sich die Einkommensteuer de lege ferenda weiterentwickeln sollte. Die Überlegungen zum Steuergegenstand gelten gleichermaßen für Einkommen- und Körperschaftsteuer.<sup>6</sup> Ziel des Beitrags ist es, das Markteinkommenskonzept einer steuerökonomischen Analyse zu unterziehen und dessen Beitrag zur Lösung aktueller Besteuerungsfragen zu bestimmen.

Das Markteinkommenskonzept kann der gesuchte Schlüssel zur Beantwortung von Ein- und Zuordnungsproblemen der geltenden Einkommensteuer sein.<sup>7</sup> Die Bezeichnung wird verwendet, um deutlich zu machen, dass ein tragfähiges System aufeinander bezogener Aussagen zur Beschreibung, Erklärung und Vorhersage der Besteuerung des Markteinkommens, das den Begriff „Theorie“ trägt, immer noch nicht vorliegt, sondern erst noch zu entwickeln ist.<sup>8</sup> Über die Erklärungsfunktion hinaus kann das Konzept dazu dienen, den Steuergegenstand und die Einkommensteuer generell zu rechtfertigen, gegenüber anderen Steuerarten abzugrenzen sowie zur Weiterentwicklung des Rechts beizutragen. Es ist verschiedentlich der Versuch unternommen worden, den Steuergegenstand der Einkommensteuer anhand des Konzepts abzugrenzen, nachdem die meisten Einkunftsquellen des EStG die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt verbinden.<sup>9</sup> Ruppe hat die Grundgedanken aus dem geltenden Recht 1977 vorgestellt und darauf aufbauend allgemeine Grundsätze über die persönliche Zurechnung von Einkünften und zur Verlagerung von Einkunftsquellen entwickelt.<sup>10</sup> Markteinkommen entsteht, wenn eine Sach- oder Dienstleistung im Tausch für eine andere Sach- oder Dienstleistung erbracht wird und sich diese Handlung am Markt vollzogen hat. Ergänzt um das subjektive Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht soll dieser objektive Handlungstatbestand in der Formel der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG sowie verkürzt im Begriff des Erzielens nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG für alle Einkunftsarten Niederschlag finden.<sup>11</sup> In späteren Arbeiten ist dies ergänzt und verfeinert worden.<sup>12</sup>

Im Zuge dessen wurde Kritik am Markteinkommenskonzept geäußert. Diese setzt im Wesentlichen am Begriff des Markteinkommens an, der sich bei genauer rechtlicher Betrachtung „... als zu eng erweise“.<sup>13</sup> Ausdruck findet dieser Gedanke in der Vorstellung der Besteuerung des Erwerbseinkommens, welches auf ein Abstellen des Marktkriteriums bewusst verzichtet.<sup>14</sup> Ob damit eine verbesserte Konzeption erreicht ist, muss geprüft werden. P. Kirchhof rechtfertigte die Beschränkung der Einkommensteuerkonzeption auf die Marktteilhabe ursprünglich äquivalenztheoretisch und verankerte den Ansatz in der Sozialpflichtigkeit des Eigentums gem. Art. 14 Abs. 2 GG.<sup>15</sup> Seit kurzem folgert er aber, das Einkommensteuergesetz „... besteuert nicht das ‚Markteinkommen‘, sondern das Einkommen aus einer Erwerbsgrundlage.“<sup>16</sup> „Erwerbseinkommen als erwei-

tertes Markteinkommen“<sup>17</sup> würde auch Abgeordnetenbezüge erfassen. Demgegenüber setzen auch Markteinkommensvertreter jeglichen entgeltlichen Leistungsaustausch mit Markteinkommen gleich, „... wenn auch diese Diktion - wie z.B. bei Abgeordnetenbezügen - bereichsweise weiter greifen mag als wirtschaftswissenschaftliche Begriffsbestimmungen des Marktes.“<sup>18</sup> Dementsprechend findet eine Gleichstellung statt.<sup>19</sup> Markteinkommen als *entgeltliche* Verwertung von Leistungen *am Markt* wäre dann zumindest tautologisch. „Der“ wirtschaftswissenschaftliche Markt wird nicht definiert. Wiederum andere folgern eine völlige Unbestimmtheit des je nach Disziplin abweichenden Marktbegriffs, dem es deshalb an Konturen fehle.<sup>20</sup> Lang legte seiner Habilitationsschrift die Ausrichtung des Einkommensteuerrechts am Markteinkommensgedanken zugrunde und folgerte bei Untersuchung des Handlungstatbestands als Merkmal steuerbarer marktwirtschaftlicher Einkünfte, das Kriterium „allgemein“ der Definition des Gewerbebetriebs ließe sich nicht vernünftig praktizieren, die stattdessen zu prüfende Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sei auch dann möglich, wenn die steuerpflichtige Person nicht „... unmittelbar am sog. Markt ...“ teilnimmt.<sup>21</sup>

- 
- 4 Vgl. Hey in HHR, Einf. ESt Anm. 10 (Aug. 2014); Hey, § 2 EStG Anm. 10 (Juli 2015); Piltz, StuW 2014, 39, 49; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 42; Biergans/Stockinger, FR 1982, 4; Reichseinkommensteuergesetz vom 10.8.1925, RGBl. I 1925, 189.
  - 5 Vgl. Lang, NJW 2006, 2209; Birk in Hey (Hrsg.), DStJG 34, 2011, S. 14, 20 f.; amüsant beschrieben bei Beck/Prinz, Zahlungsbehehl, 2010, S. 80 ff.
  - 6 Vgl. Lang in Ebling (Hrsg.), DStJG 24, 2001, S. 62; Seiler, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentag, Bd. 1, Gutachten F, 2006, F 10, 24.
  - 7 Vgl. Huber in FS Ruppe, 2007, S. 227; Birk (Fn. 5), S. 19.
  - 8 Vgl. Rühthers/Fischer/Birk, Rechtstheorie, 8. Aufl. 2015, S. 6 ff.; Helfrich, Wissenschaftstheorie für Betriebswirtschaftler, 2016, S. 49 ff.; zum inflationär gebrauchten Theoriebegriff in der Steuerrechtsprechung vgl. Drüen (Fn. 3), S. 57 f., passim.
  - 9 Vgl. Ruppe in Tipke (Hrsg.), DStJG 1, 2. Aufl. 1979, S. 7, 16; Wittmann, StuW 1993, 36 ff.; Ruppe in HHR, Einf. ESt, Anm. 17 (Februar 1990); Bayer, Steuerlehre, 1998, S. 241 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 628 ff.; a.A. Schmidt/Weber-Grellet, § 2 EStG Rz. 3 (37. Aufl. 2018): „Die sog. Markteinkommenstheorie findet im Gesetz keine Stütze“.
  - 10 Vgl. Ruppe (Fn. 9), S. 16.
  - 11 Vgl. Lang (Fn. 4), S. 237 f.
  - 12 Vgl. Lang in Ruppe (Hrsg.), DStJG 4, 1980, S. 54 ff.; Lang (Fn. 4), S. 233 ff.; Wittmann, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer, 1992, passim; Wittmann, StuW 1993, 35–46; Seiler in Hey (Hrsg.), DStJG 34, 2011, S. 66 ff., 80 ff.
  - 13 So Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rz. 31.
  - 14 Vgl. bspw. Schmidt/Weber-Grellet, § 2 EStG Rz. 3 (37. Aufl. 2018); Hey in HHR, Einf. ESt, Anm. 13 (Aug. 2014); mit Verweis auf Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, Rz. 146; Hey (Fn. 13), § 7 Rz. 31.
  - 15 Vgl. Kirchhof in FS Lang, 2010, S. 463 f.; Kirchhof in K/S/M, § 2 EStG Rz. A 365 (April 1992).
  - 16 Kirchhof/Kirchhof, § 2 EStG Rz. 53a (17. Aufl. 2018).
  - 17 Hey in HHR, Einf. ESt, Anm. 13 (Aug. 2014).
  - 18 Wittmann (Fn. 12), S. 5, ähnlich S. 21.
  - 19 Vgl. bspw. Hey in HHR, Einf. ESt, Anm. 631 (Aug. 2014); Kirchhof in K/S/M, § 2 EStG Rz. A 365 (April 1992); Lang (Fn. 4), S. 19; Lang, StuW 1981, 230.
  - 20 Vgl. Hundsdoerfer, Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum, 2002, S. 78 f.; ohne nähere Erläuterung Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 81; darauf verweisend Tipke, StuW 2002, 156.
  - 21 Vgl. Lang (Fn. 4), S. 237–239, Zitat S. 239.

Von anderer Seite wird gefordert, das Steuerrecht auf eine Besteuerung der Leistungsfähigkeit im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie auszurichten, obschon diese aus praktischen Gründen zurückgeschnitten werden müsse.<sup>22</sup> Teils wird das Markteinkommen jedoch als genau diese zurückgeschnittene Reinvermögenszugangstheorie angesehen.<sup>23</sup> Die Steuerbarkeit von Unterhaltsleistungen im Rahmen der so explizierten Vermögenszugangstheorie deutet hingegen auf einen strukturellen Unterschied hin.<sup>24</sup>

Bislang wurde in der Diskussion nicht klar abgegrenzt, welche Merkmale ein Markt aufweisen muss, wie sich der Markt von anderen Institutionen unterscheidet und welcher Beitrag damit für die steuerrechtliche Einkommenstheorie geleistet wird. Eine Auseinandersetzung mit finanzwissenschaftlichen Theoriebezügen hat im steuerrechtlichen Schrifttum ersichtlich nicht stattgefunden.<sup>25</sup> Es ist aber eine interdisziplinäre Grenzüberschreitung<sup>26</sup> notwendig, eine Kooperation von Rechtswissenschaft und Ökonomie, die von unterschiedlichen Sichtweisen und Methoden profitieren und zu einer gemeinsamen Problemlösung beitragen kann.<sup>27</sup> Markttätigkeit und -einkommen werden daher zunächst aus wirtschaftstheoretischer Sicht, dann aus der Perspektive des Steuerrechts dargestellt. Es zeigen sich in beiden Bereichen unterschiedliche Sichtweisen, denen eine steuerökonomische Betrachtung gegenübergestellt wird. Daraus wird deutlich, dass auf den Marktbezug nicht verzichtet werden sollte. Im dritten Abschnitt ist zu prüfen, in welchem Ausmaß das Markteinkommenskonzept bisher die Rechtsentwicklung und die Rechtsprechung beeinflusst hat und worin der zukünftige Beitrag bestehen kann. Der Einfluss des Markteinkommenskonzepts auf die Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts und auf das Lösen von Besteuerungskonflikten wird im vierten Abschnitt aufgezeigt. Abschnitt fünf grenzt das Markteinkommenskonzept gegenüber alternativen Einkommenstheorien ab.

## II. Markteinkommen aus wirtschafts- und steuertheoretischer Sicht

### 1. Markteinkommen aus wirtschaftstheoretischer Perspektive

Märkte sind zentraler Gegenstand der Wirtschaftstheorie.<sup>28</sup> Der „Markt“ ist nicht unbestimmt, sondern ein von der Ökonomie seit vielen Jahrhunderten zentral verwendeter Kernbegriff.<sup>29</sup> Definitionen sind gleichfalls in Abhängigkeit des eingenommenen Forschungsprogramms und des Untersuchungszwecks aufzustellen. Notwendigerweise existieren unterschiedliche Marktdefinitionen, welche das komplexe Beziehungsnetzwerk Markt mithilfe von Annahmen auf bestimmte Einzelaspekte beschränken. Grundsätzlich ist den Definitionen gemein, dass Märkte den geldwerten Tausch von Gütern und Diensten betreffen.<sup>30</sup> Werden deshalb zunächst funktionale Marktdefinitionen, die Wirkungen des Marktes in Form von Allokations- und Preismechanismen untersuchen, ausgeklammert, verbleiben oftmals nicht scharf voneinander abgrenzbare, auf Tauschvorgänge als Beobachtungssachverhalte abstellende Begriffsbestimmungen und institutionell-strukturelle Definitionen des dann stärker abstrahierten Marktes.<sup>31</sup>

Aufklärung über die theoretische Struktur des Markteinkommenskonzepts könnte der explizite Verweis *Ruppes* auf *Neu-*

*mark* bringen. In Abgrenzung zu einem möglichst vollkommenen fiskalischen Einkommensbegriff enthält der von *Neumark* geprägte ökonomische (Individual-)Einkommensbegriff nur „... jenen Teil des Jahreserzeugnisses einer Wirtschaftsgesellschaft, mit andern Worten des Nationalprodukts, der auf die Märkte gelangt und dort mittels des Preismechanismus in den Verteilungsprozeß eintritt.“<sup>32</sup> Die Bedeutung des Marktes für die Einkommensdefinition wird jedoch nicht erörtert. Anstelle einer einzelwirtschaftlichen Perspektive wird auch andernorts ein objektivierender gesamtwirtschaftlicher Blickwinkel eingenommen. Eine Erläuterung der spezifischen Ausprägungen steuerbarer Markttätigkeit erfolgt aufgrund vermeintlicher ökonomischer Erklärungsdefizite nicht. Die Zurechnung des Zins- und Rentenbezugs aus Kapital oder Grundbesitz folge schließlich nicht aus einer aktuellen personellen Beteiligung des Eigentümers an der Bildung des Sozialprodukts.<sup>33</sup> *Neumark* verweist stattdessen auf juristisch-soziologische Denkweisen.

Von *Neumark* wurde der Gedanke der Leistungsverwertung auf Grundlage eines geldwerten Verhältnisses hervorgehoben. Zu untersuchen ist, welche Funktion der Markt erfüllt. Darüber hinaus bietet sich eine Erweiterung des Betrachtungsgegenstandes um rechtliche Aspekte an, wobei auch einzelwirtschaftlich durchgeführte Tätigkeiten der Steuerpflichtigen als Leistungsanbieter und -verwerter näher erörtert werden können.

In einer institutionenökonomischen Perspektive werden ökonomische und rechtliche Aspekte vereint. Der Markt wird hier

22 Vgl. *Tipke* (Fn. 9), S. 629 ff., insb. S. 629–631; *Söhn* in FS *Tipke*, 1995, S. 347, 351, 358; in diesem Sinne auch *Siegel* in *Korff* u.a. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1999, S. 364–366; *Drüen* in *K/S/M* (Hrsg.), *DStJG* 37, 2014, S. 52 f.; wohl auch *Blümich/Ratschow*, § 2 EStG Rz. 45 (Jan. 2018); mit Verweis auf *Tipke*, bezüglich des österreichischen EStG *Heinrich/Karlovsky* in *Baumgartner* u.a. (Hrsg.), *Verteilungsgerechtigkeit im Recht*, 2017, S. 249–254.

23 Vgl. *Hey* in *HHR*, Einf. ESt, Anm. 13 (Aug. 2014) mit weiteren Nachweisen; a.A. *Tipke* (Fn. 9), 630.

24 Vgl. *Söhn*, *StuW* 2005, 109 f.

25 Vom steuerjuristischen Schrifttum wird *Andel*, *Finanzwissenschaft*, 4. Aufl. 1998, S. 315, zitiert, der das Markteinkommenskonzept in einer Fußnote erwähnt und die fehlende Kompatibilität mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip behauptet, dabei aber wieder auf *Söhn* (Fn. 22), verweist; vgl. demgegenüber *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl. 2015, S. 113 ff.

26 So *Walz*, *AG* 1996, 161; die gesellschaftliche Verantwortung betonend *Schneeloch*, *BFuP* 2011, 257 f.; *Drüen*, *StuW* 2013, 77 f., die Innovationsoffenheit der Wissenschaft betonend.

27 Vgl. *Jahr*, *ZfB* 1966, 759; zu Konfliktlösungen bei der steuerlichen Wertfindung vgl. *Löffler*, *Steuerrechtliche Wertfindung aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, 2008, S. 32 ff.; vgl. *Siegel* u.a., *StuW* 2000, 257 ff.: Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau?; vgl. auch *Beisse* in FS *Moxter*, 1999, S. 30 f.; *Groh* in FS *Moxter*, 1999, S. 63; *Raupach* in FS *Mellwig*, 2007, S. 379. Demgegenüber das Trennende betonend: *Wagner*, *StuW* 2004, 247; *Wagner*, *StuW* 2008, 104, auch *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, *ZfB* 2008, 97, die als Forschungsgegenstände nur die Deduktion von GoB und Entscheidungswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips sehen.

28 Vgl. *Nicklisch/Towfigh* in *Towfigh/Petersen* (Hrsg.), *Ökonomische Methoden im Recht*, 2010, S. 43.

29 A.A. *Tipke* (Fn. 9), S. 628.

30 Vgl. *Jackson*, *CJE* 2007, 236.

31 Vgl. *Rosenbaum*, *RevSocEcon* 2000, 458–460.

32 *Neumark*, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, 1947, S. 42 f.

33 Vgl. *Neumark* in *Neumark* (Hrsg.), *Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates*, 1961, S. 34 f.; *Neumark*, *Revue de la Faculté des sciences économiques de l'Université d'Istanbul* 1943/44, (166–167).

als eine Ordnung infolge eines dynamischen sozialen Austauschprozesses verstanden, welcher unter bestimmten gesellschaftlich-institutionellen Bedingungen stattfindet.<sup>34</sup> Ausgebaut ist dieser Grundgedanke bspw. bei *D. Schneider*. Markt ist danach ein System von spezifisch ausgeprägten Handlungsabläufen, definiert als „... Name für über Marktstruktur und Marktregeln geordnete Marktprozesse“.<sup>35</sup> Markt handeln liegt vor, wenn Austauschverhältnisse angewandt werden.<sup>36</sup> Vereinbarte Tauschverhältnisse beschränken sich nicht auf den Preis, sondern werden auf das gegenseitig auszutauschende qualitative Leistungsbündel erweitert.<sup>37</sup> Marktteilnehmer, zu denen neben potentiellen und tatsächlichen Anbietern und Nachfragern auch Aufsichtsorgane gehören, vollziehen Marktprozesse, das heißt beobachtbare Handlungen in einem Markt, indem Wissen ausgetauscht, Tauschvereinbarungen verhandelt und Verfügungsrechte ausgetauscht werden.<sup>38</sup> Vorbereitungshandlungen stellen Marktzuführhandlungen für den Markt dar, welche vor oder nach der Tauschvereinbarung durch Herstellung der Leistungsbereitschaft, das Erstellen marktgängiger Leistungen sowie den realen Tauschvorgang vollzogen werden. Erklärende Aussagen über faktische Einflussgrößen auf das Handeln ermöglichen Marktstrukturen, welche beispielsweise die Anzahl der marktprozessdurchführenden Teilnehmer oder die Art des Tausches von Marktleistungen umfassen. Mithilfe dieser Merkmale lassen sich Handlungen zudem einzelnen Märkten zuordnen.<sup>39</sup> Marktregeln, das heißt durch die Wirtschaftsordnung vorgegebene Normen, beinhalten beispielsweise Anforderungen an die Interaktion der Marktteilnehmer und die Marktverfassung und damit wettbewerbsregulierende Gesetze.<sup>40</sup>

Das Konzept umfasst zwar grundsätzlich alle für eine Markteinkommenstheorie nötigen Bestandteile, muss jedoch auf eine steuerrechtliche Betrachtung zugeschnitten werden. Das Steuerrecht ist einzelfallbezogen konzipiert, der Betrachtungsgegenstand auf die steuerpflichtige Person und den durch diese verwirklichten Tauschvorgang beschränkt, um – ungeachtet weiterer Wertungen der Aktivität – allein die quantitativ erzielte und gemessene Vermögensmehrung besteuern zu können. Gleichfalls entfällt eine materielle Differenzierung von Marktprozess und -zuführhandlung, beide stellen steuerrelevante marktgerichtete Tätigkeiten dar. Rechtliche und faktische Gegebenheiten können als zusätzliche Erklärungshilfe für Marktaktivitäten herangezogen werden.

## 2. Markteinkommen aus steuerrechtlicher Perspektive

Im steuerjuristischen Schrifttum wird die Einbettung des Marktes in die Rechtsordnung hervorgehoben. In dem insbesondere von *P. Kirchhof* vorgetragenen Konzept des dreiteiligen Steuertatbestands wird der Markt als die „... Rechtsgemeinschaft, in der Leistungen gegen Entgelt getauscht werden ...“<sup>41</sup> auf Ebene der Erwerbsgrundlage als Zustandstatbestand betrachtet und so vom Handeln als Nutzungstatbestand separiert.<sup>42</sup> Gemeint ist die inländische Rechtsgemeinschaft. Dabei gibt es keine Rechtsgemeinschaft, der eine solche gegenübersteht, in der Leistungen nicht gegen Entgelt getauscht werden würden. Der nicht näher definierte Begriff beinhaltet alle realen und potentiellen Marktteilnehmer sowie die gesamte Rechtsordnung gleichermaßen. Die von *P. Kirchhof* aufgezählte Gerichtsbarkeit, das Währungs- und Bankenwesen, der gewerbliche Rechtsschutz und das Schulwesen bieten keinen

marktspezifischen Anknüpfungspunkt.<sup>43</sup> Stattdessen wird die Inanspruchnahme des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes hervorgehoben. Der eigenständige Beitrag des so singular verallgemeinerten, statisch bereits vorhandenen und eigentlich nicht mit Staat und Recht identischen Markts wird deshalb hinsichtlich der Erklärung steuerbarer Vermögensmehrungen nicht ersichtlich. Eine Prüfung marktspezifischer Regeln oder realer Umstände ist daher nicht notwendig.

Steuerpflichtige müssen sich nach dieser Vorstellung überdies zum scheinbar eintrittsbeschränkten Markt hinwenden, um von der Rechtsgemeinschaft vorgegebene Erwerbsmöglichkeiten nutzen zu können.<sup>44</sup> Tatsächlich gibt der Staat aber weder Markt noch Erwerbsmöglichkeiten vor,<sup>45</sup> hierfür bedarf es realer Tätigkeiten und Interaktionen einzelner, natürlicher Personen. Das Schaffen einer neuartigen, noch unregulierten Erwerbsmöglichkeit, die einer steuerrechtlichen Erwerbsgrundlage bzw. Einkunftsart zugeordnet werden müsste, möglicherweise aufgrund steuerspezifischer Besonderheiten letztlich nicht zugeordnet werden kann, wird zudem implizit aus dem Markteinkommensbegriff ausgeschlossen. § 40 AO kann dadurch ebenfalls nicht erklärt werden.<sup>46</sup> Kritik an dem äquivalenztheoretisch beeinflussten Gedanken, die Erwirtschaftung individuellen Einkommens sei nur durch staatliche Mitwirkung erzielt worden, ist von steuerjuristischer Seite vorgetragen worden.<sup>47</sup> Erst seit kurzem verzichtet *P. Kirchhof* auf äquivalenztheoretisch fundierte Marktüberlegungen.<sup>48</sup>

Für den wirtschaftstheoretischen und steuerrechtlichen Markteinkommensbegriff ist der Beitrag der Rechtsordnung und da-

34 Vgl. *Mikl-Horke*, Historische Soziologie – Sozioökonomie – Wirtschaftssoziologie, 2011, S. 72–74 mit Verweis auf Schriften von Mises und Hayek.

35 Vgl. hierzu *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Grundlagen, 2. Aufl. 1995, S. 79–86, Zitat S. 84.

36 Vgl. *Schneider* (Fn. 35), S. 73.

37 Vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, Theorie der Unternehmung, 1997, S. 237.

38 Vgl. *Schneider* (Fn. 35), S. 79–81.

39 Vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, 2001, S. 681.

40 Vgl. *Schneider* (Fn. 35), S. 83 f.; *Schneider* (Fn. 37), S. 63–65, 237 f.; *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 448–458.

41 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 1225; *Kirchhof/Kirchhof*, Glossar, S. 2536 (17. Aufl. 2018).

42 In diesem Sinne bspw. das Konzept der marktbezogenen Erwerbsgrundlage von *Kirchhof/Kirchhof*, § 2 EStG Rz. 7, 46 (17. Aufl. 2018); *Kirchhof* (Fn. 15), S. 463; neutral *Hey* in HHR, Einf. EStG Anm. 610 (Aug. 2014); im Kontext des Karlsruher Entwurfs *Kirchhof*, StuW 2002, 4 f.; *Kirchhof* in *Herzig/Günkel/Niemann* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2002/2003, S. 8.

43 Eine nähere Eingrenzung findet nicht statt, vgl. zu dieser Aufzählung bspw. *Kirchhof/Kirchhof*, § 2 EStG Rz. 7 (17. Aufl. 2018); *Kirchhof* in Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, Bd. 1, Gutachten F, 1988, F. 16 ff.; *Kirchhof* in *Ebling* (Hrsg.), DSStJG 24, 2001, S. 14 f.; im Kontext des Karlsruher Entwurfs *Kirchhof*, StuW 2002, 4; mit Verweis auf *Kirchhof/Lehner* in *Schön* (Hrsg.), DSStJG 30, 2007, S. 76; *Seiler* (Fn. 12), S. 66.

44 Vgl. bspw. *Kirchhof/Kirchhof*, Einleitung, Rz. 12 (17. Aufl. 2018).

45 So bspw. *Kirchhof* (Fn. 41), S. 3.

46 Vgl. mit Kritik bezüglich des Bundessteuergesetzbuchs *Tipke*, StuW 2013, 216.

47 Vgl. *Tipke*, NJW 1988, 2091 f.; *Tipke*, StuW 2002, 155 f.

48 Vgl. die Überarbeitung in *Kirchhof/Kirchhof*, Einleitung, Rz. 1 ff. (17. Aufl. 2018).

mit die Rechtmäßigkeit dieser Tätigkeiten angesichts der Gleichrangigkeit von Steuer- und Zivilrecht nicht von entscheidender Bedeutung. Aus dem Kirhhofschon Konzept lassen sich jedoch der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung sowie die zentrale Stellung des Zivilrechts ableiten. Bei den markttypischen Erwerbstätigkeiten des Einkunftsartenkatalogs kann das Vorliegen von Markteinkommen regelmäßig bereits mithilfe einer Analyse der privatrechtlichen Struktur des Leistungsaustauschverhältnisses bejaht werden. Eine Abgrenzung von Nicht-Markthandlungen in Randbereichen gelingt auf diese Weise jedoch nicht.

Resultat der Betrachtung des Marktes auf Ebene des Zustandsatbestands ist die aus steuerjuristischer Perspektive nur unzureichend beschriebene Tätigkeit, durch die sich „... das Spiel von Angebot und Nachfrage...“<sup>49</sup> äußert. Steuerrechtlich wird vom Nutzen einer Erwerbsgrundlage gesprochen,<sup>50</sup> dem erfolgreichen Hinarbeiten auf ein Ziel<sup>51</sup> durch Einsatz von Arbeit und Kapital. Auf Tauschvorgänge gerichtete Aktivitäten lassen sich durch Bezugnahme auf den Markt jedoch genauer differenzieren, ohne dass zugleich die Steuerbarkeit der Tätigkeit anstelle ihres Erfolgs gefolgert werden müsste.

### 3. Steuerökonomische Abgrenzung

Erst mit der Verbindung von Besteuerung und Ökonomie gelingt eine tragfähige Gesamtschau, die zur Problemlösung geeignet ist. Durch Einordnung der Besteuerung in die allgemeine Rechtsordnung wird erreicht, dass der Eingriff in die Güterverteilung in Kongruenz zur allgemeinen Rechtsordnung erfolgt.<sup>52</sup> In der Marktwirtschaft werden wirtschaftliche Probleme, die aus der Knappheit von Gütern resultieren, über Märkte gelöst, die von den Prinzipien der Privatautonomie und der Vertragsfreiheit getragen werden.<sup>53</sup> Märkte sind reale oder virtuelle Orte des Zusammentreffens von Angebot und Nachfrage von Leistungen und der Preisbildung im Falle von Tauschvorgängen.<sup>54</sup> Darin zeigt sich die breite realökonomische Basis, die von Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erfassen ist. Globalisierung und Digitalisierung tragen derzeit zu starken Veränderungen auf den Märkten bei: disruptive Geschäftsmodelle und Sharing Economy, digitale Vertriebswege und Kommunikationsplattformen mit Kundenbeziehungen ohne physische Präsenz vor Ort, die große Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter und die hohe Relevanz von Daten, die Interaktionen mit Nutzern und daraus resultierende Synergien.<sup>55</sup> Die Grundstrukturen – Akteure und Aktivitäten – sind dennoch unverändert. Märkte sind das Ergebnis einer arbeitsteiligen Wirtschaft, in der sich die Menschen spezialisiert haben, komparative Vorteile ausnutzen und Knappheit überwinden.<sup>56</sup> Güter und Dienstleistungen werden dort gegen Entgelt angeboten und regelmäßig auch nachgefragt. Von einer Marktbetätigung abzugrenzen sind einerseits Leistungserstellung und anschließende konsumtive Verwendung in den privaten Haushalten und andererseits nichtmarktmäßige Leistungsbeziehungen zum Staat, beispielsweise die Entrichtung von Steuern und der Erhalt von Transfers.<sup>57</sup> Dabei ist nicht Voraussetzung, dass die Leistungen marktgerecht getauscht werden.<sup>58</sup>

Einkommen ist die am Markt erwirtschaftete Nettogröße, die in Anspruch genommene Vorleistungen berücksichtigt.<sup>59</sup> Einzelwirtschaftliche und gesamtwirtschaftliche Ebene können zusammengeführt werden. Das von den Marktteilnehmern er-

wirtschaftete Einkommen wird in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung errechnet, indem vom Produktionswert die Vorleistungen abgezogen werden und nach Berücksichtigung der Abschreibungen eine Aufteilung auf vier Arten von Einkommen (aus Arbeit, Boden, Kapital und Residualgewinne) erfolgt.<sup>60</sup> Individuelles Einkommen und aggregierte gesamtwirtschaftliche Größe stehen miteinander in Beziehung.<sup>61</sup> Abbildung 1 zeigt diesen Zusammenhang. Mit dem Markteinkommen identisch ist die derzeit ermittelte Größe aufgrund ihres aus der eigenen Zielsetzung resultierenden erweiterten Produktionsbegriffs jedoch nicht.<sup>62</sup>

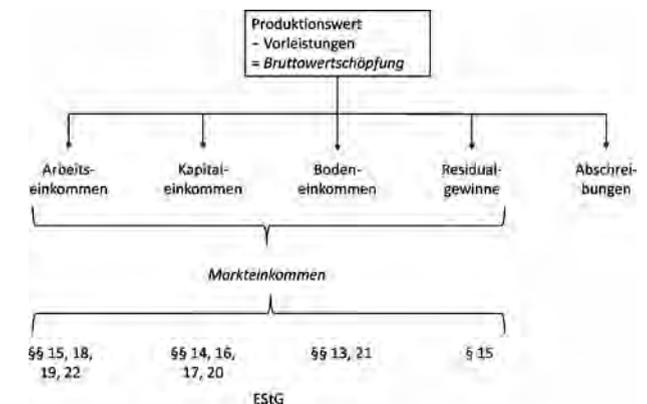


Abb. 1: Bruttowertschöpfung und Markteinkommen; Quelle: Homburg (Fn. 25), S. 114, verändert und ergänzt.

Auf dieser hohen Abstraktionsstufe können einerseits Haushalte und andererseits Unternehmen als Akteure auf Märkten

49 Kelber, JfNuS 1933, 199.

50 Vgl. bspw. Kirchoff/Kirchoff, § 2 EStG Rz. 54 (17. Aufl. 2018).

51 Vgl. bspw. Musil in HHR, § 2 EStG Anm. 57 (Juli 2015).

52 Vgl. Flume in Knobbe-Keuk (Hrsg.), Rechtsordnung und Steuerwesen, Bd. 1, Steuerwesen und Rechtsordnung, unveränderter Nachdruck aus der Festschrift für Rudolf Smend, 1952, 1986, S. 11.

53 Vgl. von Stackelberg, Grundlagen der Theoretischen Volkswirtschaftslehre, 2. Aufl. 1951, S. 18; Thieme in Bender u.a. (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, München 1992, S. 1, 17; Rütters/Fischer/Birk (Fn. 8), S. 227 f.

54 Vgl. Heine/Herr, Volkswirtschaftslehre, 4. Aufl. 2013, S. 12 ff.; Beck, Volkswirtschaftslehre, 2012, S. 18 ff.; Breyer, Mikroökonomik, 5. Aufl. 2011, S. 3, 72 ff.

55 Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 24, Tz. 32.

56 Vgl. Beck (Fn. 54), S. 18.

57 Vgl. Marx, DStZ 2014, 284.

58 So aber Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2018, Rz. 594.

59 Schön deutet das Markteinkommenskonzept fälschlicherweise als ein Bruttokonzept, das die Einkommensteuer in die Nähe der Umsatzsteuer rückt, und sieht hierin den grundsätzlichen Einwand; vgl. Schön in FS Offerhaus, 1999, S. 396 f.

60 Vgl. Homburg (Fn. 25), S. 114.

61 A.A. Schön in FS Offerhaus, 1999, S. 396.

62 In den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen wird die Produktion zur Eigenverwendung, die aus selbstproduzierten Waren und Dienstleistungen, die von derselben Einheit entweder als Konsum (Eigenverbrauch) oder als Investition verwendet werden, erfasst, vgl. Statistisches Bundesamt, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, 2014, S. 8; zur Problematik des adäquaten Umfangs des Produktionsbegriffs Brümmerhoff/Grömling, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, 9. Aufl. 2011, S. 83 ff.; geschichtlich zur unvollständigen Marktausrichtung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nach dem Zweiten Weltkrieg vgl. Holub, Eine Einführung in die Geschichte des ökonomischen Denkens, Bd. V, 2012, S. 110–115.

identifiziert werden. Haushalte bieten Faktorleistungen an und sind Nachfrager der Konsumgüter, die die Unternehmen ihrerseits anbieten.<sup>63</sup> In der Haushaltswirtschaft werden Leistungen zum alsbaldigen Selbstverbrauch oder zur Eigennutzung erstellt oder fremdbezogene Leistungen konsumiert oder genutzt.<sup>64</sup> Der Staat beschränkt sich in der Marktwirtschaft überwiegend auf das Schaffen und Durchsetzen eines Ordnungsrahmens, um übermäßige Machtpositionen zu vermeiden, schwächere Marktteilnehmer und Dritte zu schützen und zu unterstützen, sowie auf die Erhebung von Abgaben.<sup>65</sup> Solche hoheitlichen Aktivitäten sind klar abzugrenzen. Mit Bezug auf die Dogmatik des geltenden Rechts – bspw. § 4 Abs. 5 KStG – ist zu differenzieren, ob die Einkünfte am Markt privatwirtschaftlich oder hoheitlich erwirtschaftet worden sind.<sup>66</sup> Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen werden Juristische Personen des öffentlichen Rechts nur insoweit zur Körperschaftsteuer herangezogen, als sie sich am Markt betätigen und sich insofern nicht wesentlich von privatrechtlich organisierten Unternehmen unterscheiden.<sup>67</sup>

Unser bisheriges Bild des Marktes bedarf im Hinblick auf eine Abgrenzung gegenüber den Haushalten und dem Staat aber noch einer Präzisierung. Akteure auf den Märkten sind nicht die Haushalte selbst, sondern deren Mitglieder, also Individuen, die in unterschiedlicher Weise, auch durch Zusammenschluss mehrerer als Anbieter und Nachfrager, agieren (können). Unser Blick ist auf die Steuerpflichtigen als Leistungsanbieter gerichtet, die Leistungsbereitschaft aufweisen. Andererseits sind aktuelle und potentielle Nachfrager zu identifizieren.

Marktaktivitäten der einzelnen Haushaltsmitglieder müssen strikt von den Binnenleistungen innerhalb der Haushaltswirtschaft abgegrenzt werden. Weder Schenkungen und Erbschaften als unentgeltliche Vermögenstransfers noch das „imputed income“ sind zu erfassen.<sup>68</sup> Private Haushalte stellen in der Haushaltswirtschaft ihre Leistungen, die auf die Bedürfnisse ihrer eigenen Mitglieder zugeschnitten sind, exklusiv nur diesen zur Verfügung.<sup>69</sup> Nicht die Leistungserstellung ist dabei das unterscheidende Kriterium für die mikroökonomische Einheit, sondern die Leistungsverwendung.<sup>70</sup> Leistungen werden den Mitgliedern der Haushaltsgemeinschaft regelmäßig unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Das Leistungsaustauschverhältnis ist zudem selten spezifiziert, die jeweils erbrachten Leistungen stehen in keinem unmittelbar verknüpfbaren Zusammenhang. Rechtliche oder faktische Markteinflüsse bestehen nicht. Es steht im Einklang mit dem Markteinkommenskonzept, solche Binnenleistungen, die von vornherein nicht für den Markt bestimmt sind, auszuklammern. Dadurch unterscheiden sich Entnahmen und Einlagen als Transfers zwischen Betriebs- und Privatvermögen, die eine Marktleistung – Veräußerung oder Anschaffung – substituieren und den dem Markt gewidmeten Vermögenskreis betreffen. Gegebenenfalls kann die interpersonale Leistungsabgabe zwischen den Haushaltsmitgliedern jedoch auf Grundlage eines Marktaustauschverhältnisses erbracht werden, so dass sich die Haushaltsmitglieder in ihrer Eigenschaft als Marktteilnehmer, das heißt als Anbieter und Nachfrager gegenüberstehen. Es ist nicht nur für Zwecke der Besteuerung notwendig zu unterscheiden, ob eine Leistung am Markt oder im privaten Haushalt erbracht wird.<sup>71</sup> Wo die Grenze liegt und welche Kriterien zugrunde gelegt werden (sollen), muss nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten und Wer-

tungen festgelegt werden. Ein entgeltlicher Leistungsaustausch wird regelmäßig nicht genügen. Wesentlich ist das Vorhandensein von Verträgen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger mit besonderen Anforderungen an (a) Vertragsschluss, (b) Vertragsinhalt und (c) Vertragsvollzug.<sup>72</sup>

In Finanzrechtsprechung und Verwaltungspraxis haben sich im Laufe der Zeit klare Anforderungen herausgebildet, die zur Abgrenzung von Markt und Haushaltswirtschaft beitragen. Werden Kontrakte geschlossen und finden Zahlungsvorgänge statt, muss kriteriengeleitet geprüft werden, ob eine entgeltliche Markttätigkeit vorliegt. Die Grenzziehung erfolgt tendenziell restriktiv. Einnahmen und Ausgaben innerhalb der privaten Lebensgemeinschaft, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage oder auf der Grundlage einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft erbracht werden, sind einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.<sup>73</sup> Pfllegt und versorgt der Steuerpflichtige einen pflegebedürftigen Angehörigen in seinem Haushalt, und erhält er dafür aus dem Vermögen des Pflegebedürftigen Geldbeträge, so vollziehen sich diese Leistungen und die empfangenen Zahlungen im Regelfall im Rahmen der familiären Lebensgemeinschaft und erfüllen grundsätzlich nicht die Voraussetzungen des Erzielens von Einkünften i.S.d. § 2 EStG.<sup>74</sup> Mit § 3 Nr. 36 EStG hat der Gesetzgeber solche Einnahmen aus der Besteuerung ausgenommen (vgl. 4.1).

Auch der Staat kann in der Marktwirtschaft weitere Aufgaben übernehmen, indem er selbst marktliche Leistungen anbietet und damit in bestimmten Bereichen in Wettbewerb mit privaten Akteuren tritt. Während hoheitliche Tätigkeiten steuerlich nicht relevant sind, tritt der Staat auch als Marktteilnehmer auf und entfaltet steuerbare Aktivitäten. Dabei sind Abgrenzungsprobleme nicht zu negieren.

Erwerbswirtschaftliches Handeln der Marktteilnehmer setzt bereits mit den Vorbereitungs-handlungen und einer ggf. zeitlich extensiven Leistungserstellung für den anonymen Markt ein. In anderen Fällen werden die Leistungen auftragsabgedeckt erbracht. Es muss aber konstatiert werden, dass trotz regulierter Marktprozesse erwerbswirtschaftliches Handeln vielfach auch ungeplant verläuft, abrupt endet oder wider Erwarten über einen langen Zeitraum fortgeführt werden kann.<sup>75</sup> Eine erklären-

63 Vgl. Woll, Volkswirtschaftslehre, 16. Aufl. 2011, S. 36.

64 Vgl. Lehmann, Marktorientierte Betriebswirtschaftslehre, 1998, S. 38.

65 Vgl. Beck (Fn. 54), S. 21; Woll (Fn. 63), S. 46.

66 A.A. Hey (Fn. 13), § 7 Rz. 31.

67 Vgl. Meer/Smelka in HHR, § 4 KStG, Anm. 4 (Dez. 2015).

68 Vgl. Nowotny/Zagler, Der öffentliche Sektor, 5. Aufl. 2009, S. 335; „imputed income“ entsteht außerhalb von Marktprozessen, vgl. Marsh, PSQ 1943, 514; richtigerweise einzelwirtschaftlich differenzierend Chancellor, OLR 1988, 568.

69 Vgl. Glatzer/Berger-Schmidt, GMH 1987, 241.

70 Vgl. Lehmann (Fn. 64), S. 35.

71 In die VGR fließen die in den privaten Haushalten geleistete unbezahlte Arbeit nicht ein; vgl. Schwarz, Statistisches Bundesamt, Wie die Zeit vergeht, 2017, S. 246.

72 Vgl. Schön in FS Klein, 1994, S. 490–493.

73 Vgl. BFH v. 27.10.1978 – VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 81; BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298 = FR 1994, 254 m. Anm. Söf-fing; BFH v. 30.1.1996 – IX R 100/93, BStBl. II 1996, 360.

74 Vgl. BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 777 = FR 1999, 1379 m. Anm. Fischer.

75 Vgl. Marx/Kilincsoy, DB 2017, 2315 ff.

de Theorie muss daher die marktgerichteten Aktivitäten erfassen und bewerten und nicht das erst daraus folgende Einkommen, das zudem noch zu ermitteln ist.

Eine zeitliche Begrenzung im Sinne einer dauerhaft verfestigten Verbundenheit mit dem Markt kann dem Konstrukt nicht entnommen werden. Zwar sind wohl die meisten Marktaktivitäten der Wirtschaftssubjekte auf eine gewisse Dauer angelegt. Nicht ausgeschlossen sind aber nur einmalige, zeitlich eng begrenzte Tätigkeiten. Auch die Regelmäßigkeit der gehandelten Güter, die Wiederholbarkeit des Transfers oder ein eingegrenzter Teilnehmerkreis sind nicht relevant.<sup>76</sup> Markthandeln ist nicht mit Anonymität zu assoziieren.<sup>77</sup> Wesentlich sind demgegenüber das Vorhandensein von geldwerten Tauschobjekten und die Freiwilligkeit der Tauschvorgänge.<sup>78</sup>

Die Schlussfolgerung, das Realisationsprinzip habe erst mit dem Markteinkommenskonzept seinen festen Platz in der Einkommensdefinition gefunden<sup>79</sup>, verkennt erstens dessen zentrale Bedeutung als Fundamentalprinzip der Bilanzierung seit der Aktienrechtsnovelle 1884<sup>80</sup> und begrenzt zweitens das Konzept auf nur eine Ermittlungsmethode. Das Markteinkommenskonzept schränkt aber dahingehend gar nicht ein, sondern ist offen für verschiedene Einkunftsermittlungsmethoden. Es setzt früher ein und prüft die Relevanz bereits auf Aktivitätsebene. Erst in einem zweiten Schritt finden die Bewertung der Aktivitäten und die Ergebnisermittlung statt. Auf die wohl treffendere Bezeichnung als Marktaktivitätskonzept wird allerdings verzichtet.

Markteinkommenskonzept und Welteinkommensprinzip widersprechen sich nicht.<sup>81</sup> Der fehlenden territorialen Begrenzung des Markteinkommens entspricht der von den Staaten vertretene Anspruch, das Einkommen zu besteuern, das die in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Individuen weltweit erzielt haben.<sup>82</sup> Ein daraus resultierender Konflikt mit dem auf das Quellenprinzip gestützten Anspruch des anderen Staates kann mit bestehenden Mechanismen gelöst werden.

### III. Erklärungsfunktion des Markteinkommenskonzepts für die derzeitige Ausgestaltung der Einkommensteuer

#### 1. Allgemeine Abgrenzungsfunktion

Die derzeitige Ausgestaltung des Einkommensteuertatbestands entspricht bereits heute in weitem Maße dem hier vorgetragenen Markteinkommenskonzept.<sup>83</sup> Die Einkommensteuer erfasst die finanzielle Leistungsfähigkeit aus Marktaktivitäten, so dass die Herkunft der Mittel von Bedeutung ist und zur Abgrenzung des Steuertatbestands beiträgt.<sup>84</sup> Daraus folgt unmittelbar auch, dass nicht realisierte Gewinne kein Einkommen darstellen<sup>85</sup>, was sowohl in Einklang mit dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB steht, das über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz gilt, als auch mit dem Zufluss-/Abflussprinzip für Überschusseinkünfte. Die betrieblichen und nicht-betrieblichen erwerbswirtschaftlichen Betätigungen auf den Märkten decken sich recht gut mit dem von der Einkommensbesteuerung erfassten Bereich.<sup>86</sup> Nicht am Markt erwirtschaftete Einkommen unterliegen danach nicht der Einkommensteuer, insbesondere staatliche Transfers, Unterhaltszahlungen, Erbschaften und Schenkungen sowie das selbst erwirt-

schaftete Einkommen („imputed income“).<sup>87</sup> Durch Abgrenzung von staatlichen Vorgängen und von Handlungen in privaten Haushalten rücken marktliche Prozesse erkennbar in den Mittelpunkt. Damit gibt es eine Leitidee, die bei der Ein- und Zuordnung von Vorgängen zur Einkommensteuer eingesetzt werden kann. Die vom geltenden Recht erfassten Betätigungen ohne Marktberührung, auf die in Abschnitt 3.4 einzugehen ist, zeigen Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers, die die Geltung des Markteinkommenskonzepts nicht beeinträchtigen.

Die in § 2 EStG genannten Gewinn- und Überschusseinkünfte lassen sich widerspruchsfrei in das Markteinkommenskonzept einfügen (s. Abbildung 1). Als Prototyp gelten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die nach § 15 Abs. 2 EStG eine selbständige, nachhaltige Betätigung voraussetzen, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Erforderlich ist hierfür eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.<sup>88</sup> Das kann auch bei nur einem Kunden und nur einer Transaktion der Fall sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH wird die Tätigkeit auch dann erfasst, wenn sie nur einem einzigen Marktteilnehmer angeboten wird.<sup>89</sup>

## 2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Insbesondere das – auch für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG geltende – Kriterium der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zeigt den erforderlichen Marktbezug, das am Markt orientierte, einkommensteuerbare

76 Vgl. zu diesen Anforderungen bspw. *Fligstein/Calder*, *Emerging Trends in the Social and Behavioral Sciences* 2015, 1; *Rosenbaum*, *RevSocEcon* 2000, 472–474 mit Ausschluss des *Casual Exchange*; noch weiter gehend *Jackson*, *CJE* 2007, 236–237.

77 In wirtschaftstheoretischen Untersuchungen werden dennoch familiäre oder freundschaftliche Beziehungen ausgeschlossen, bspw. aufgrund fehlenden Wettbewerbs, vgl. so bspw. *Rosenbaum*, *RevSocEcon* 2000, 472–474. Durch soziale Beziehungen geformte Tauschverhältnisse würden dort aus methodischen Gründen an Erklärungskraft verlieren, weil Regelmäßigkeiten nachgewiesen werden sollen.

78 Vgl. *Kelber*, *JfNuS* 1933, 187, 195–201.

79 Vgl. *Wittmann* (Fn. 12), S. 5 ff.

80 Vgl. *Moxter*, *BB* 1984, 1780, zitiert aus den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags: „Damit sollte ... verhindert werden, ... daß nicht schon ein zwar nominell vorhandener, tatsächlich aber noch nicht durch Verkauf der betreffenden Vermögensstücke wirklicher Gewinn zur Verteilung gelangt.“

81 So aber *Tipke* (Fn. 9), S. 617.

82 Vgl. *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 58), Rz. 1430, 1433.

83 Vgl. *Jochum*, *Grundfragen des Steuerrechts*, 2012, S. 15; *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 58), Rz. 594.

84 A.A. *Schön* in *FS Offerhaus*, 1999, S. 396.

85 Vgl. *Tipke*, *NJW* 1988, 2092.

86 Vgl. *Lehmann*, *Absatzwirtschaft*, 2. Aufl. 2003, S. 21; *Lehmann/Moog*, *Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen*, 1996, S. 25–27.

87 Vgl. *Hey* in *HHR*, *Einf. Est Anm.* 13 (Aug. 2014).

88 Vgl. *BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06*, *BStBl. II* 2009, 533 = *FR* 2009, 814 m. Anm. *Kanzler*; *Meyer/Bäumel* in *KKB*, § 15 EStG Rz. 410–413 (3. Aufl. 2018); *Blümich/Bode*, § 15 EStG Rz. 51–55 (Sept. 2016).

89 Vgl. z.B. *BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99*, *BStBl. II* 2002, 565 = *FR* 2002, 1004; *BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06*, *FR* 2009, 814 m. Anm. *Kanzler* = *NJW* 2009, 1534.

Verhalten.<sup>90</sup> Mit diesem Merkmal werden solche Tätigkeiten ausgeklammert, die zwar in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, aber nicht auf Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind, wobei neben Sach- und Dienstleistungen auch geistige und andere immaterielle Leistungen Gegenstand gewerblicher Tätigkeit sein können.<sup>91</sup> Von der Rechtsprechung wird das Kriterium geteilt:<sup>92</sup> Der Steuerpflichtige muss sich mit seinen Leistungen an andere Marktteilnehmer wenden und seine Leistung an andere Personen in deren Eigenschaft als Marktteilnehmer und nicht aus anderen Gründen erbringen.<sup>93</sup> Erkennbar angeboten wird die Tätigkeit auch dann, wenn sie nur einem einzigen Marktteilnehmer angeboten wird.<sup>94</sup> Zwar sprechen Geschäftsbeziehungen mit mehreren, womöglich ständig wechselnden Kunden im Allgemeinen deutlicher für die erforderliche Teilhabe am Marktgeschehen, sie sind aber kein zwingendes Erfordernis.<sup>95</sup> Ein vertragsbedingter Verzicht auf andere Abnehmer ist nicht schädlich.<sup>96</sup> Es ist nicht erforderlich, dass die Leistungsbereitschaft durch eigenes Tun gegenüber potentiellen Abnehmern aktiv zur Kenntnis gebracht wird.<sup>97</sup> Nach neuerer Rechtsprechung ist die Annahme, die Veräußerungsabsicht werde sich herumsprechen, nicht mehr entscheidend.<sup>98</sup>

Mit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr wird demgegenüber auf den Leistungsaustausch des Steuerpflichtigen mit dem Vertragspartner abgestellt.<sup>99</sup> Dazu muss die Tätigkeit am Markt für Dritte äußerlich erkennbar angeboten werden.<sup>100</sup> Ein Leistungsaustausch gegen festes Entgelt wird nicht vorausgesetzt. Die Gegenleistung kann auch erfolgsabhängig bestimmt werden.<sup>101</sup> Eine Monopolstellung des Leistungsanbieters und eine Nachfragepflicht stehen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht entgegen.<sup>102</sup> Eine bloße Entgegennahme von Leistungen anderer führt hingegen nicht zur Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Die Teilnahme an Turnierpokerspielen kann als Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG zu qualifizieren sein, wenn die Tätigkeit nicht die Teilnahme an einem reinen Glücksspiel darstellt, sondern Geschicklichkeitsanforderungen beinhaltet.<sup>103</sup>

### 3. Einkünfte aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG

Während der Gewerbebetrieb regelmäßig als dauerhafte Einrichtung am Markt etabliert ist und sich auch die selbständige Arbeit üblicherweise institutionalisiert hat, gibt es andere Marktleistungen, die aufgrund ihrer Singularität schwerer zu erfassen sind. § 22 Nr. 3 EStG besteuert Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu Einkünften i.S.v. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Dem Tatbestand kommt eine Ergänzungsfunktion zu. Es bedarf einer einschränkenden Auslegung, damit die Norm nicht als Auffangbecken jedweder Betätigung dient.<sup>104</sup> Eine Abgrenzung kann mittels des Markteinkommenskonzepts erfolgen, so dass darauf abzustellen ist, ob eine entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt erfolgt. Hierunter fallen die beispielhaft erwähnten Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. Verzicht und Duldung sind auch als Leistungen zu qualifizieren, wenn sie gegen Entgelt erfolgen.<sup>105</sup> Einkünfte aus (sonstigen) Leistungen i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG liegen nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn die Gegenleistung durch ein Verhalten der Steuerpflichtigen ausgelöst wird und er einen Betrag als Entgelt dafür erhält und annimmt.<sup>106</sup> Ein synallagmatisches Verhältnis von

Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich, es reicht aus, wenn ein Veranlassungszusammenhang zwischen dem Verhalten des Steuerpflichtigen und der Gegenleistung besteht.<sup>107</sup>

Das Preisgeld aus der Fernseh-Show „Big Brother“ stellt nach Ansicht des IX. Senats des BFH eine Einnahme nach § 22 Nr. 3 EStG dar, da der Steuerpflichtige umfassende vertragliche Verpflichtungen eingegangen ist, die sich in der Aufgabe der Privatsphäre, der Teilnahme an Wettbewerben und im Verhalten außerhalb des Aufenthalts zeigen.<sup>108</sup> Die Entscheidung des Publikums über den Sieger und Gewinner des Preisgeldes steht nach Auffassung des BFH dieser Beurteilung nicht entgegen, weil der Kläger die Abstimmung durch sein Verhalten beeinflussen konnte.<sup>109</sup> Hat der Leistende hingegen nicht die Möglichkeit, durch seine Leistung das Entstehen des Anspruchs auf die Leistung des Vertragspartners positiv zu beeinflussen, genügt die Annahme der Leistung der Gegenseite nicht, um den fehlenden steuerungsrelevanten Veranlassungszusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung herzustellen.<sup>110</sup>

Im Unterschied zu § 15 EStG ist die Dauer der Tätigkeit unbeachtlich. Auch ein einmaliges Tätigwerden reicht aus.<sup>111</sup> Aus

90 Vgl. BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622; BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, FR 2016, 134 m. Anm. Nöcker = DStR 2015, 2651; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465 = DStR 2018, 449.

91 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48 = FR 2016, 134 m. Anm. Nöcker.

92 Vgl. *Stapperfend* in HHR, § 15 EStG Anm. 1050 (Aug. 2017) mit Hinweis auf BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851 = FR 1986, 603.

93 Vgl. *Meyer/Bäumli* in KKB, § 15 Rz. 412 (3. Aufl. 2018); BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 357 = FR 1996, 523. Vgl. BFH v. 15.3.2012 – III R 30/10, BStBl. II 2012, 665 = FR 2012, 877; *Kirchhoff/Reiß*, § 15 EStG Rz. 31 (17. Aufl. 2018) mit Rechtsprechungsnachweisen.

94 Vgl. BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 566 = FR 2002, 1004; BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 465.

95 Vgl. *Marx/Kilincsoy*, DB 2017, 2318 f.

96 Vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 = FR 2000, 716 m. Anm. Fischer; BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 397 = FR 2003, 508.

97 Vgl. BFH v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 = FR 1984, 74; BFH v. 2.3.1990 – III R 75/85, BStBl. II 1990, 747; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465 = HFR 2018, 301.

98 Vgl. BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 535 = FR 2009, 814 m. Anm. Kanzler.

99 Vgl. *Meyer/Bäumli* in KKB, § 15 EStG Rz. 413 (3. Aufl. 2018); BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 = FR 1999, 307.

100 Vgl. BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465 = HFR 2018, 301.

101 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48 = FR 2016, 134 m. Anm. Nöcker.

102 Vgl. BFH v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295; BFH v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 100.

103 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, DStR 2015, 2651; vgl. auch *Lindwurm*, SteuK 2016, 36; *Meier*, FR 2016, 359 zur abweichenden Beurteilung durch die VG.

104 Vgl. *Eckardt* in KKB, § 22 EStG Rz. 161 f. (3. Aufl. 2018).

105 Vgl. *Schmidt/Weber-Grellet*, § 22 EStG Rz. 131 (37. Aufl. 2018).

106 Vgl. BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, FR 2012, 877 = DStR 2012, 845; BFH v. 25.2.2009 – IX R 33/07, DStR 2009, 1529.

107 Vgl. BFH v. 26.5.1993 – X R 108/91, BStBl. II 1994, 96 = FR 1993, 784; BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, DStR 2018, 1554.

108 Vgl. BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2013, 578.

109 Vgl. hierzu kritisch *Binnewies*, DStR 2012, 1586.

110 Vgl. BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, DStR 2018, 1554.

111 Vgl. BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II 2008, 469 = FR 2008, 637 m. Anm. Bode; BFH v. 16.6.2014 – IX B 22/14, BFH/NV 2014, 1540.

dem Markteinkommenskonzept lässt sich ableiten, dass Entschädigungen für behördliche Eingriffe in das Eigentumsrecht auch bei Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht unter § 22 Nr. 3 EStG fallen.<sup>112</sup>

Nicht mit dem Konzept vereinbar ist allerdings die Auffassung der Rechtsprechung, dass es auf eine tatsächliche Leistungserbringung nicht ankommen soll. Nach der Rechtsprechung soll ein Versprechen bzw. das Inaussichtstellen einer Leistung ausreichen, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird und der Zahlende mit einer Leistung rechnet.<sup>113</sup>

Als sonstige Einkünfte werden nach § 22 Nr. 2 EStG Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG erfasst. Die Norm, die im Zeitverlauf starke Änderungen erfahren hat, bezweckt die Erfassung realisierter Wertsteigerungen bestimmter Wirtschaftsgüter innerhalb bestimmter Fristen. Schon seit langem gibt es Forderungen, die Einkommensbesteuerung von Veräußerungsgeschäften auszudehnen.<sup>114</sup> Seit dem StEntlG 1999/2000/2002 ist die Nichtsteuerbarkeit privater Veräußerungsgeschäfte zwar eingeschränkt worden, eine klare Besteuerungskonzeption ist allerdings nach wie vor nicht zu erkennen. Durch Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG, Erfassung von Veräußerungsgewinnen in § 20 Abs. 2 EStG und Ausdehnung der Mindesthaltefristen für Immobilien und andere Wirtschaftsgüter hat der Gesetzgeber den einkommensteuerlichen Zugriff erheblich ausgeweitet.<sup>115</sup> Im Entwurf zum StVergAbG war sogar vorgesehen, die Fristen gänzlich abzuschaffen und Veräußerungsgewinne zeitlich unbegrenzt zu erfassen, was aber letztlich nicht Gesetz geworden ist.<sup>116</sup> So bleibt die Regelung des § 23 EStG unsystematisch und lückenhaft.

Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs sind nach geltendem Recht nicht zu erfassen, was Abgrenzungsprobleme nach sich zieht.<sup>117</sup> Mit Urteil vom 22.4.2008<sup>118</sup> hat der BFH entgegen der langjährigen Auffassung der Finanzverwaltung erstmals entschieden, dass die Veräußerung solcher Gegenstände innerhalb eines Jahres steuerbar sei, weil die gesetzliche Regelung alle Wirtschaftsgüter des Privatvermögens umfasse und das Gesetz insoweit nicht teleologisch reduziert werden könne. Zum einen fehle es an der für eine teleologische Reduktion erforderlichen Ausnahmelücke, zum anderen sei eine Reduktion auch verfassungsrechtlich nicht geboten, denn ein strukturelles Vollzugsdefizit sei nicht erkennbar. Der Gesetzgeber hat der Entscheidung vom 22.4.2008 mit der Änderung des § 23 EStG den Boden entzogen.<sup>119</sup> Seit dem JStG 2010 eliminiert § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG solche Marktergebnisse, da es nicht sachgerecht sei, „... derartige typische – nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte – Verlustgeschäfte steuerrechtlich wirksam werden zu lassen. Die meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenstände werden in der Regel veräußert, um die Kosten der eigenen Nutzung zu minimieren, indem ein Teil der Anschaffungskosten durch eine Weiterveräußerung aufgefangen wird.“<sup>120</sup> Legt man das Markteinkommenskonzept zugrunde muss bei solchen Vorgängen konstatiert werden, dass – vorbehaltlich steuerrechtlicher Ergänzungsanforderungen, zu der auch die Einkünfteerzielungsabsicht zählt – bei Vorliegen einer Markttransaktion eine Steuerbarkeit nicht verneint werden kann. Das Markteinkommenskonzept eignet sich nicht zur Rechtfertigung des Dualismus der Einkunftsarten, indem auf den Schutz der Privatsphäre verwiesen wird.<sup>121</sup> Auch auf die persönliche Beziehung der Tauschpartner kann nicht abgestellt werden, weil je-

der Markttransaktion eine graduelle persönliche Beziehung zugrunde liegt<sup>122</sup> und das Kooperationsverhältnis zwischen Tauschbeteiligten das Rivalitätsverhältnis unbeschadet überwiegen kann.<sup>123</sup>

#### 4. Einkommensteuerlich relevante Tätigkeiten ohne Marktberührung

In Randbereichen des EStG werden de lege lata auch Betätigungen ohne Marktberührung erfasst, was der Korrespondenz, dem Schließen von Besteuerungslücken und dem Herstellen von Belastungsgleichheit geschuldet ist. Wenngleich dies dem Gesetzgeber nicht immer ganz konsequent gelungen ist, kann eine Beeinträchtigung des Markteinkommenskonzepts darin nicht gesehen werden.<sup>124</sup> Die hier skizzierten besonderen Maßnahmen sind nicht abschließend, sondern nur beispielhaft. Sie vermögen nur im Hinblick auf das Schließen von Besteuerungslücken zu überzeugen. Nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 EStG sind dem Empfänger Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO gewährt werden, zuzurechnen. Trotz freiwillig eingegangener Leistungsverpflichtung des Zahlenden werden die Bezüge dem Empfänger zugeordnet. Ein Marktbezug ist hier nicht zu erkennen. Ohne diesen Ergänzungstatbestand wären die Leistungen einer gemeinnützigen Stiftung an ihre Destinatäre weder auf Ebene der Stiftung noch auf der Empfängerebene erfasst.<sup>125</sup> Der Tatbestand verdankt seine Existenz der Vermeidung einer Nichtbesteuerung, dem Schließen einer Besteuerungslücke. Werden Leistungen von nicht körperschaftsteuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gewährt, gilt nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG das sog. Teileinkünfteverfahren. Dies ist erforderlich, um eine ausreichende Steuerbelastung im Vergleich mit anderen Engagements zu erreichen. Für Einnahmen aus bestimmten Leistungen hat § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Vorrang vor § 22 EStG, so dass die Einkünfte der Abgeltungsteuer unterworfen werden.

112 Vgl. BFH v. 17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640 = FR 1995, 665; FG Berlin-Brandenburg v. 2.7.2014, – 3 K 3338/10, EFG 2014, 1674.

113 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, § 22 EStG Rz. 132 (37. Aufl. 2018).

114 Vgl. Musil in HHR, § 23 EStG Anm. 8 (Sept. 2016) mit Hinweis auf die Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages 1988, Bd. II, N 212.

115 Vgl. Blümich/Ratschow, § 2 EStG Rz. 65–71 (Jan. 2018).

116 Vgl. Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses v. 10.4.2003, BT-Drucks. 15/841, (2).

117 § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010.

118 Vgl. BFH v. 22.4.2008 – IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296 = FR 2008, 1075.

119 Vgl. Musil in HHR, § 23 EStG Anm. 159 (Sept. 2016).

120 Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010), BR-Drucks. 318/10, (81).

121 Vgl. Söhn in Schön (Hrsg.), DSTjG 30, 2007, S. 23.

122 Vgl. Jackson, CJE 2007, 242.

123 Vgl. Steffenhagen in Köhler/Küpper/Pfingsten (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 1, 6. Aufl. 2007, Artikel: Märkte.

124 A.A. Hey (Fn. 13), § 7 Rz. 31; Söhn (Fn. 22), S. 352 ff.; Steichen in FS Tipke, 1995, S. 380 ff.

125 Vgl. Götz/Pach-Hanssenheim, Handbuch der Stiftung, 3. Aufl. 2018, Rz. 1345.

In § 10 Abs. 1a EStG hat der Gesetzgeber durch das Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014<sup>126</sup> verschiedene Sonderausgabenabzugstatbestände zusammengefasst, bei denen der Abzug beim Leistenden mit der Besteuerung beim Leistungsempfänger korrespondiert.<sup>127</sup> § 22 Nr. 1a EStG ordnet Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Nr. 1a EStG ein, soweit die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungs- oder Zahlungsverpflichteten erfüllt sind. Der Grundsatz der Nichtabziehbarkeit und Nichtsteuerbarkeit wird trotz fehlender Marktberührung für Unterhaltsleistungen, Versorgungsleistungen im Rahmen einer Vermögensübertragung und Ausgleichsleistungen im Zusammenhang mit einem Versorgungsausgleich durchbrochen. Die Korrespondenzbesteuerung ist auf die im Gesetz genannten Fälle beschränkt, eine generelle Geltung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.<sup>128</sup> Schon seit dem StÄndG 1979<sup>129</sup> hat der Gesetzgeber das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG durchbrochen und Unterhaltsleistungen als begrenzt abzugsfähige Sonderausgaben zugelassen.

Abgeordnetenbezüge sind als Folge des Diäten-Urteils des BVerfG<sup>130</sup> durch das Gesetz zur Neuordnung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages v. 18.2.1977 steuerpflichtig geworden.<sup>131</sup> Deren Einordnung in das Markteinkommenskonzept bedarf einer Begründung. Das BVerfG hatte 1975 festgestellt: „Die parlamentarische Demokratie einer höchst komplizierten Wirtschafts- und Industriegesellschaft, in der Rechtsstaat, Freiheit und Pluralismus entscheidend mit Hilfe der politischen Parteien aufrechterhalten werden sollen, verlangt vom Abgeordneten mehr als nur eine ehrenamtliche Nebentätigkeit, verlangt den ganzen Menschen, der allenfalls unter günstigen Umständen neben seiner Abgeordnetentätigkeit noch versuchen kann, seinem Beruf nachzugehen. Dem entspricht auch das Erscheinungsbild des heutigen Parlamentariers; für Abgeordnete mit besonderen Funktionen im Parlament oder in den Fraktionen tritt die berufliche Tätigkeit völlig in den Hintergrund.“<sup>132</sup>

Unter § 22 Nr. 4 EStG fallen Bezüge, die aufgrund der Abgeordnetengesetze des Bundes und der Länder sowie des Europaabgeordnetengesetzes gezahlt werden.<sup>133</sup> Erfasst werden Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen und bestimmte Versorgungsbezüge. Der Abgeordnete, so das BVerfG, ist – vom Vertrauen der Wähler berufen – Inhaber eines öffentlichen Amtes und erhält nicht mehr bloß eine echte Aufwandsentschädigung, sondern bezieht ein Einkommen aus der Staatskasse.<sup>134</sup> Aus der vormaligen Entschädigung für einen besonderen, mit dem Mandat verbundenen Aufwand ist eine Alimentation des Abgeordneten und seiner Familie, eine Bezahlung für die im Parlament geleistete Zahlung geworden.<sup>135</sup> Dieses Einkommen ist als Entgelt für die Inanspruchnahme durch das zur Hauptbeschäftigung gewordene Mandat zu qualifizieren.<sup>136</sup> Der Höhe nach richten sich die Abgeordnetenbezüge an den Bezügen eines Richters an einem obersten Gerichtshof des Bundes (Besoldungsgruppe R 6) aus (§ 11 Abs. 1 Satz 1 AbgG), mit dem der Abgeordnete in Status, Tätigkeit und Verantwortung am ehesten vergleichbar ist, da beide ihre Tätigkeit in verfassungsrechtlich garantierter Weisungsfreiheit und Unabhängigkeit wahrnehmen und ihre Entscheidungen Wirkung für das gesamte Bundesgebiet entfalten.<sup>137</sup> Mangels Zuordenbarkeit in die Einkunftsarten der §§ 18 und 19 EStG trägt § 22

Nr. 4 EStG der Sonderrolle der Abgeordneten Rechnung, die in kein Vertrags- oder Dienstverhältnis eingebunden und nicht weisungsgebunden sind.<sup>138</sup> Es lässt sich zwar nicht feststellen, dass die Abgeordneten ihre Leistungen am Markt entgeltlich verwerten. Dennoch werden die Bezüge vom geltenden Recht als Substitut für eine alternativ am Markt zu erzielende Leistung gewertet – wie auch bei Beamten und Richtern. Ein Mangel des Markteinkommenskonzepts kann daraus nicht abgeleitet werden<sup>139</sup>, denn Abgeordnete bieten Faktorleistungen an und erhalten hierfür Vergütungen. Indem Diäten in Übereinstimmung mit der außersteuerlichen Bewertung als Entgelte für das zur Hauptbeschäftigung gewordene Mandat qualifiziert werden, fügt sich deren Besteuerung in das Markteinkommenskonzept ein, wenngleich die damit zusammenhängende Steuerfreiheit der Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 EStG und das Abzugsverbot für Wahlkampfkosten nach § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG dem entgegenstehen, so dass derzeit kein stimmige Gesamtlösung vorliegt und erheblicher Nachbesserungsbedarf besteht, was aber nicht als konzeptioneller Einwand zu werten ist.<sup>140</sup>

Werden die genannten Beispiele zusammengeführt, zeigt sich einerseits die Notwendigkeit, den Einkommenstatbestand über die konzeptionelle Grundlage hinaus auszuweiten, andererseits erweist sich die Spiegelung am Markteinkommenskonzept als Möglichkeit, die gesetzgeberische Wertung zu überdenken.

## IV. Der Einfluss des Markteinkommenskonzepts auf die Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts und auf das Lösen von Besteuerungskonflikten

### 1. Einfluss auf die Gesetzgebung

Im Folgenden wird beispielhaft und in zeitlicher Reihenfolge geordnet gezeigt, dass sich das Markteinkommenskonzept zur Rechtfertigung und Abgrenzung des Steuergegenstandes der

126 Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

127 Zur Rechtsentwicklung, *Wilhelm* in KKB, § 10 EStG Rz. 4, 141 (3. Aufl. 2018).

128 Vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95 = FR 2003, 1084; BFH v. 27.4.2015 – X B 47/15, BFH/NV 2015, 1356.

129 30.11.1978, BGBl. I 1978, 1849; zur Rechtslage vor Schaffung des gesetzlichen Tatbestandes vgl. *Kulosa* in HHR, § 10 EStG Anm. 225 (Dez. 2017).

130 Vgl. BVerfG v. 5.11.1975, 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296; *Blümich/Nacke*, § 22 EStG Rz. 175 (Nov. 2016).

131 BGBl. I 1977, 297.

132 BVerfG v. 5.11.1975, 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296.

133 Vgl. *Eckhardt* in KKB, § 22 EStG Rz. 205 (3. Aufl. 2018).

134 Vgl. BVerfG v. 5.11.1975, 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296.

135 Vgl. BT-Drucks. 7/5531, (4).

136 Vgl. *Killat* in HHR, § 22 EStG Anm. 456 (Sep. 2016).

137 Vgl. Bericht und Empfehlungen der Unabhängigen Kommission zu Fragen des Abgeordnetenrechts vom 19.3.2013, BT-Drucks. 17/12500, (18); vgl. auch Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Abgeordnetengesetzes v. 11.2.2014, BT-Drucks. 18/477, (8); auch *Schwarz*, NVwZ 2016, 97.

138 Vgl. *Eckardt* in KKB, § 22 EStG Rz. 202 (3. Aufl. 2018).

139 So aber *Tipke* (Fn. 9), S. 628.

140 Vgl. *Birk* (Fn. 5), S. 29.

Einkommensteuer sowie für das Lösen von Besteuerungskonflikten eignet. Der Erkenntnisprozess vollzieht sich als fortschreitender hermeneutischer Zirkel vom Einzelnen zum Ganzen und vom Ganzen zum Einzelnen.<sup>141</sup> Anknüpfend an die in Abschnitt 3.4. genannten Bezüge wird zunächst die Bedeutung auf die Ausgestaltung des geltenden Rechts exemplarisch gezeigt. Das Konzept hat in den letzten Jahrzehnten erkennbar Einfluss auf die Ausgestaltung des geltenden Rechts genommen.<sup>142</sup> Es gibt Belege dafür, dass der Gesetzgeber Änderungen herbeigeführt hat, die auf das Markteinkommenskonzept zurückgeführt werden können.<sup>143</sup> Nach § 21 Abs. 2 EStG a.F. gehörte zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen Räume und Gärten.<sup>144</sup> Der Gesetzgeber ließ sich dabei von der mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang stehenden Überlegung leiten, dass das Wohnbedürfnis allgemein ist und dass derjenige, der im eigenen Haus wohnt, im Vergleich zu anderen die Aufwendungen spart, die er hätte, wenn er sich eine Wohnung mieten müsste.<sup>145</sup> Das BVerfG hat 1958 offen gelassen, ob der Ersparnisgedanke dem System des Einkommensteuerrechts entspricht oder ob man im Hinblick darauf, dass das Einkommensteuerrecht ersparte Ausgaben nicht als Einkommen ansieht, mit der h.M. den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus als unmittelbare Einnahme betrachtet und damit den Eigennutzer als dem Vermieter gleichgestellt ansieht.<sup>146</sup> Die Steuerreformkommission hat 1971 vorgeschlagen, „... auf eine Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus zu verzichten, wenn sich die Wohnung im Privatvermögen befindet“,<sup>147</sup> und sich damit insbesondere davon leiten lassen, dass der Verzicht auf Einnahmen ansonsten nicht besteuert wird und der Verzicht auf einen Einbezug eine erhebliche Vereinfachung bedeute.<sup>148</sup> Mit dem Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohnungseigentums vom 15.5.1986 beendete der Gesetzgeber die Nutzungswertbesteuerung und trug der Tatsache Rechnung, dass das Wohnen zur persönlichen Lebensgestaltung (Konsumsphäre) gehört und keine Einkunftsart eröffnet.<sup>149</sup> Durch die Übergangsregelung in § 52 Abs. 21 Satz 2 Halbs. 1 EStG konnte indes die Nutzungswertbesteuerung noch bis Ende 1998 genutzt werden, um Verluste steuerwirksam werden zu lassen.<sup>150</sup>

§ 3 Nr. 36 EStG wurde durch das JStG 1996<sup>151</sup> eingeführt und befreit Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen erbracht werden, die damit eine sittliche Pflicht i.S.d. § 33 Abs. 2 EStG gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen. Daneben tritt § 3 Nr. 26 EStG, der die erwerbsmäßige Pflege, die im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Körperschaft durchgeführt wird, von der Besteuerung ausnimmt. Beide Tatbestände stellen erkennbar auf die notwendige Abgrenzung zwischen Markt und Haushalt ab.<sup>152</sup>

Der Systemwechsel zur nachgelagerten Besteuerung durch das AltEinkG, das die Steuerfreiheit der Altersversorgungsaufwendungen in der Erwerbsphase und die Steuerpflicht der aus unversteuertem Einkommen angesparten Bezüge in der Auszah-

lungsphase festlegt, steht durchaus in Einklang mit dem Markteinkommenskonzept.<sup>153</sup>

Als weiteres Beispiel für den Einfluss des Markteinkommenskonzepts wird auch die einkommensteuerliche Erfassung des Carried Interest genannt. Durch das Gesetz zur Förderung von Wagniskapital<sup>154</sup> v. 30.4.2004 erfasst § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG inzwischen den erhöhten Gewinnanteil der Fondsinitalatoren („Carried Interest“) als Tätigkeitsvergütung und unterwirft ihn dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40a EStG. Vor Einführung der Neuregelung war die steuerrechtliche Qualifikation des Carried Interest umstritten. Außerhalb der §§ 17 und 23 EStG sollte die Vergütung steuerfrei sein, wenn sie aus Kapitalanteilsveräußerungen gespeist wurde und der Carry-Holder als natürliche Person bzw. mittelbar über eine Personengesellschaft die eigene Beteiligung im Privatvermögen hielt.<sup>155</sup> Mit § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG wird Carried Interest stets im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit vereinnahmt. Dies gilt selbst in den Fällen, in denen der sog. Carry-Holder eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist.<sup>156</sup> Die gesetzgeberische Lösung bedeutet einen Kompromiss, der solche Beteiligungserträge einkommensteuerlich erfasst, ohne die Rahmenbedingungen die Gründung von Wagniskapitalgesellschaften erheblich zu erschweren.<sup>157</sup> Trotz der pragmatischen Regelung kann der Einbezug durch das Markteinkommenskonzept gerechtfertigt werden.<sup>158</sup> In ihrer Stellungnahme zu dem vom Bundesrat beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Wagniskapitalgesellschaften äußert die Bundesregierung die Absicht, in naher Zukunft die Einführung einer allgemeinen Besteuerung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften zu prüfen, damit eine Vielzahl von Abgrenzungsproblemen, die sich aus der Unterscheidung der privaten Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit ergeben, entfallen kann.<sup>159</sup> Mit § 20 Abs. 2 EStG wurden im

141 Vgl. *Helfrich* (Fn. 8), S. 36.

142 Vgl. *Birk* (Fn. 5), S. 15.

143 Vgl. *Wendt*, DÖV 1988, 717; *Wittmann* (Fn. 12), S. 36. A.A. *Söhn* (Fn. 22), S. 346.

144 Vgl. *Blümich/Schallmoser*, § 21 EStG Rz. 560 (Januar 2018).

145 Vgl. *Jansen* in HHR, § 21 EStG Anm. 210 (Sep. 1995).

146 Vgl. BVerfG v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3.

147 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971, S. 118.

148 Vgl. *Peffekoven* in GS Trzaskalik, 2005, S. 266.

149 Vgl. Begründung im Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 8.7.1985, BT-Drucks. 10/3633, (10).

150 Vgl. *Urban*, DStR 1998, 1375.

151 JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250.

152 Vgl. BT-Drucks. 13/1558, (152) familienrechtliche Motivation.

153 Vgl. dazu *Marx*, StuB 2004, 717, 719 ff.

154 Gesetz zur Förderung von Wagniskapital v. 30.4.2004, BGBl. I 2004, 2013.

155 Vgl. *Desens/Kathstede*, FR 2005, 863.

156 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 16.6.2004, BT-Drucks. 15/3336, (7).

157 Vgl. Gesetzentwurf des Bundesrates v. 9.7.2003, Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Wagniskapitalgesellschaften BT-Drucks. 15/1405, (5).

158 Vgl. *Birk* (Fn. 5), S. 15.

159 Vgl. Gesetzentwurf des Bundesrates v. 7.7.2003, Stellungnahme der Bundesregierung, Anlage 2, BT-Drucks. 15/1405, (7).

Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008<sup>160</sup> zum 1.1.2009 Einnahmen aus der Veräußerung, Einlösung oder Abtretung von Kapitalanteilen und Kapitalforderungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen einbezogen. Die allgemeine Erfassung der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG ist mit den Fristenregelungen für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sowie anderen Wirtschaftsgütern derzeit noch unvollkommen gelöst.<sup>161</sup> Weder die in der Diskussion vorgebrachten Vollzugsprobleme noch das nur in Ausnahmefällen zu erzielende Wertsteigerungspotential vermögen als Argumente gegen einen Einbezug solcher marktlicher Tätigkeiten zu überzeugen.<sup>162</sup>

Die aufgeführten Beispiele machen den Bezug zum Markteinkommenskonzept deutlich. Werden Reformmaßnahmen als kontinuierliche Verbesserungen systematischer Stimmigkeit verstanden, kann eine klare Bezugnahme auf das Markteinkommenskonzept sinnvoll sein. Denkbar sind beispielsweise die Abschaffung des begrenzten Realsplittings (§ 10 Abs. 1a Nr. 1, § 22 Nr. 1a EStG), der Qualifikation von Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs oder zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 oder 4, § 22 Nr. 1a EStG) und die Einordnung von Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit Betriebsübertragungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2, § 22 Nr. 1a EStG). Unterhalts- und Versorgungsleistungen sind keine Marktleistungen, mithilfe einer Strukturvereinbarung könnte die Grenze zur nichtsteuerbaren Konsumsphäre klarer gezogen werden.<sup>163</sup>

## 2. Einfluss auf die Finanzrechtsprechung

Sehr viel deutlicher als der Gesetzgeber nimmt die Finanzrechtsprechung inzwischen Bezug auf das Markteinkommenskonzept. Gerichtsverfahren lösen einerseits konkrete Besteuerungskonflikte und führen andererseits partiell zur schrittweisen Fortentwicklung des Steuerrechts.<sup>164</sup> Rechtsprechung ist ein rechtsgebundener Erkenntnisprozess mit Breitenwirkung.<sup>165</sup> Hier können lediglich einige Belege für die Relevanz des Markteinkommenskonzepts gegeben werden, wobei nur auf jüngere Entscheidungen abgestellt wird. So hat der Große Senat des BFH die Auffassung des vorlegenden III. Senats mit Beschluss vom 2013 bestätigt, dass selbständig tätige Prostituierte Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG unterhalten, indem sie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eigene Leistungen gegen Entgelt erbringen.<sup>166</sup> Die Prostitution könne in Gestalt eines „sich am wirtschaftlichen Verkehr beteiligenden Unternehmens“ betrieben werden. Der III. Senat hatte im Zeitverlauf veränderte Umstände in den Blick gerückt.<sup>167</sup> Die Rechtsprechung trägt der Tatsache Rechnung, dass sich die für die Beurteilung des in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erheblichen Umstände im Laufe der Zeit geändert haben.

Mit der Entscheidung vom 16.9.2015 qualifiziert der X. Senat des BFH die Teilnahme an Turnierpokerspielen als Gewerbebetrieb.<sup>168</sup> Das Einkommensteuerrecht ziele im Interesse der Gleichbehandlung aller Steuerzahler darauf ab, das am Markt erwirtschaftete Einkommen zu erfassen.<sup>169</sup> Die Tätigkeit eines Fußballschiedsrichters begründet nach Auffassung des I. Senats mit Urteil vom 20.12.2017 steuerrechtlich einen Gewerbe-

betrieb, da eine selbständige nachhaltige Betätigung vorliegt, die in Gewinnerzielungsabsicht als Tätigkeit am Markt unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.<sup>170</sup>

Das beim BFH derzeit anhängige Verfahren III R 11/16 hat die Frage zum Gegenstand, ob die Veräußerung eines Patents bzw. Gebrauchsmusters einkommensteuerbar ist oder ob es sich um eine Zufallserfindung handelt. Die Vorinstanz, das FG Düsseldorf<sup>171</sup>, hat mit Urteil vom 6.4.2016 entschieden, dass die einer noch nicht verwertungsreifen Erfindung nachfolgenden Tätigkeiten zur Herstellung der technischen Verwertungsreife zur Steuerbarkeit der späteren Veräußerung des Patents führen. Abzugrenzen sei dies gegenüber einer sog. Zufallserfindung, die aus sich heraus und ohne weitere Ausarbeitung verwertungsreif ist.<sup>172</sup> Nach dem Markteinkommenskonzept ist es aber irrelevant, ob die Erfindung Ergebnis eines langwierigen Prozesses oder ein Geniestreich ist. Auch die Verwertungsreife der Erfindung ist nicht entscheidend. Vielmehr bedarf es objektiv feststellbarer marktgerichteter Aktivitäten des Erfinders zur Einordnung in den Einkommenstatbestand des EStG.<sup>173</sup>

## V. Abgrenzung gegenüber anderen Einkommens- theorien

### 1. Quellentheorie

Nach *Neumark* ist nicht jede Einnahme aus Marktteilhabe auch Teil des Einkommens. Ergänzt wird das nicht näher definierte Kriterium des „aktuellen (effektiven) Zuwachs an wirtschaftlicher Verfügungsmacht“ welches *Neumark* der Schanzschen Reinvermögenszugangstheorie zuordnet.<sup>174</sup> In später veröffentlichten Aufsätzen wird die Bezeichnung „(Netto-)Erhö-

160 Vgl. BGBl. I 2007, 1912.

161 Vgl. Zur Kritik *Musil* in HHR, § 23 EStG Anm. 8 (Sep. 2016) mit Hinweis auf die Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages 1988, Bd. II, N 212; *Musil*, § 2 EStG Anm. 528 (Juli 2015).

162 Vgl. *Hey* (Fn. 13), § 8 Rz. 551; ebenso *Peffekoven* in GS Trzaskalik, 2005, S. 269.

163 Vgl. *Desens* in K/S/M (Hrsg.), DStJG 37, 2014, S. 126; *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 58), Rz. 822.

164 Vgl. *Marx* in FS Gosch 2016, S. 293–306.

165 Vgl. *Drüen*, StuW 2013, 75 m.w.N.; *Marx* in FS Gosch, 2016, S. 293–306; *Marx*, Ubg 2015, 421–427.

166 Vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH v. 20.2.2013 – GrS 1/12, BStBl. II 2013, 441 = FR 2013, 810.

167 Vgl. BFH v. 15.3.2012 – III R 30/10, BFHE 237, 421 = BStBl. II 2012, 661 = FR 2012, 877.

168 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48 = FR 2016, 134 m. Anm. *Nöcker*; Zur Teilnahme an Pokerturnieren und Cash Games vgl. FG Münster v. 18.7.2016, – 14 K 1370/12 E G; Rev. BFH Az. X R 34/16 (anhängig); vgl. auch *Meier*, FR 2016, 359.

169 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48; vgl. auch *Nöcker*, FR 2016, 141.

170 Vgl. BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 = FR 2018, 465.

171 Vgl. FG Düsseldorf v. 6.4.2016 – 2 K 896/14 E, EFG 2017, 288.

172 Vgl. BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 567 = FR 1998, 946 m. Anm. *Zugmaier*; vgl. auch *Brandt* in HHR, § 18 EStG Anm. 275 (Dez. 2015).

173 Vgl. *Marx/Kilincsoy*, DB 2017, 2319.

174 Richtigerweise stammt das Konzept nicht von *Schanz*, sondern von dem von *Neumark* zitierten *Winkler* in *Elster/Weber/Wieser* (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, Artikel: Einkommen.

hung der wirtschaftlichen Dispositionskraft<sup>175</sup> gewählt. Gemeint ist nicht das Innehaben eines Verfügungsrechts im Sinne des steuerjuristischen Sprachgebrauchs.<sup>176</sup> Mithilfe dieses Kriteriums sollen vielmehr sog. „unwirksame“ Einkünfte als Einkommensbestandteile ausgeschlossen werden. *Neumark* zählt hierzu neben bloßen Änderungen der Eigentümer- auch diejenigen der Kapitalstruktur, neben dem Rückzug von Sparguthaben deshalb auch den Erlös aus der Veräußerung von Kapitalanlagen.<sup>177</sup> Weiterhin sind Einnahmen auszuschließen, für die Ausgaben in gleicher Höhe aufgewendet werden mussten, die demnach lediglich der Sicherung und Erhaltung des Einkommens dienen.<sup>178</sup> Der Begriff umfasst folglich mehr als Vermögensumschichtungen,<sup>179</sup> welche aufgrund des Fehlens eines Entgelts aus dem Markteinkommen richtigerweise auszuschließen wären. Bezüglich der Abgrenzung solcher Ausgaben von abziehbaren Betriebsausgaben und Werbungskosten verweist *Neumark* auf das betriebswirtschaftliche Schrifttum.<sup>180</sup>

Nachvollziehbar wird diese Denkweise durch Einordnung *Neumarks* in die zeitgenössische finanzwissenschaftliche Literatur. Dort ist weiterhin quellentheoretisches Denken verbreitet, weshalb auf eine Erhaltung der realen Substanz im Sinne eines Vermögensstamms abgestellt wird.<sup>181</sup> Im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung entsteht Einkommen in den zu dieser Zeit verbreiteten Definitionen ebenfalls erst nach Erhalt des durch Verschleiß oder Verlust geminderten anfänglichen Vermögensstandes.<sup>182</sup> Gleich anderer Finanzwissenschaftlicher glaubt *Neumark* deshalb, die Schanzsche Reinvermögenszugangstheorie führe aufgrund ihres Nettocharakters, wie auch jede andere Einkommenstheorie, zur Erhaltung der Einkommensquelle.<sup>183</sup> *Neumark* verbleibt gedanklich für seinen Individualeinkommensbegriff zwischen Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie.

Auch im heutigen Schrifttum wird eine grundsätzliche Wesensgleichheit zwischen Quellentheorie und Markteinkommenskonzept konstatiert.<sup>184</sup> Als wesentlich wird das dortige Abstellen auf einen Entstehungsgrund angesehen. Weiterhin erläutert das Schrifttum das Markteinkommenskonzept mithilfe des Begriffs Einkunftsquelle.<sup>185</sup> Gemeint sind jedoch entgegen der quellentheoretischen Denkweise mal die steuerbare Einkunftsursache, welche im Umsatz einer Leistung am Markt besteht, mal etwaige Produktionsfaktoren oder auch jüngst eine juristische Zurechnungseinheit.

Die Quellentheorie eines Einkommens hat durch *Fuisting* ihre Vollendung erfahren. Das so verstandene Einkommen wird durch Summierung von Reinerträgen (Früchten) ermittelt, die nur aus teils explizit ausgewählten und erläuterten Quellen regelmäßig fließen.<sup>186</sup> Vereint wird das Merkmal der Periodizität bezogen auf eine dauerhaft zur Verfügung stehende Quelle, die Fruchtlehre und die daraus resultierende Reinertragsermittlung. Diese über Jahrhunderte fortentwickelten Merkmale dienten der Sicherstellung der Substanzerhaltung der Produktionsfaktoren, weshalb auch nach Erweiterung des ursprünglich naturalwirtschaftlichen Fruchtbegriffs auf geldwirtschaftliche Erträge und Gewinne nur das Einnahmen darstellt, was nicht aus dem Verkauf oder der Veränderung des Vermögensstamms hervorgeht.<sup>187</sup> Vermögen und Einkommen sind nach *Fuisting* wirtschaftliche Gegensätze.<sup>188</sup>

Den Güterumfang begrenzt *Fuisting* auf Gegenstände, welche „... Gegenstand des wirtschaftlichen Tauschverkehrs sind und ei-

nen sich hiernach bestimmenden Geldwerth haben ...“<sup>189</sup> Dass damit nicht der entgeltlich verwirklichte Tauschpreis gemeint ist, zeigt sich darin, dass auch Naturalbezüge, welche insbesondere in der Eigennutzung der Wohnung und im Selbstverbrauch des Landwirts bestehen, Reinertrag einer dauernden Quelle darstellen.<sup>190</sup> Auch der Begriff des Ertrags setzt nur die Erzeugung neuer Güter aus dauerhaft zur Verfügung stehenden Quellen, nicht aber einen Tauschvorgang voraus.<sup>191</sup> Implizit zeigt sich die Nähe der Quellen- zur nationalökonomischen Ertragskategorietheorie, welche als Entstehungsursache des Einkommens das Merkmal der Produktion heranzieht.<sup>192</sup> Ertrag als Produkt entsteht dort bereits mit Gütereingang und Wertveränderung durch als produktiv wahrgenommene und deshalb wirtschaftliche, weiterhin nach Produktionsfaktoren unterschiedene Tätigkeiten. Nachvollziehbar wird auch, warum der reale Verlust an Waren, deren Verderb oder der Ausfall einer Forderung als Roherträge Veränderungen im Bereich der Quelle darstellen,<sup>193</sup> obwohl diese bereits empfangen wurden.<sup>194</sup> *Fuisting* greift hierbei auf den der Quellentheorie eigentlich fremden Einkommenszweck nach

175 Vgl. *Neumark* (Fn. 33), S. 30; übersetzt als „effective accretion to the economic disposing power of the recipient“ in *Neumark*, *Revue de la Faculté des sciences économiques de l'Université d'Istanbul* 1943/44, (161, 163); *Schanz* verwendet den Begriff „Verfügbarmacht“ nicht in diesem Sinne, gefordert wird die Möglichkeit zur „Disposition“ bzw. „verfügen“ zu können, vgl. bspw. *Schanz*, *Finarch* 1896, 5, 23 f.

176 So aber bspw. *Wittmann* (Fn. 12), S. 52.

177 Vgl. *Neumark* (Fn. 33), S. 33; in der Monographie noch „Vermögenssteile“, im englischen bezeichnet als „capital assets“ vgl. *Neumark*, *Revue de la Faculté des sciences économiques de l'Université d'Istanbul* 1943/44, S. 165.

178 Unklar bleibt, ob eine rechnerische oder sachliche Ausgeglichenheit vorliegen muss.

179 So aber *Brandis*, *StuW* 1987, 292.

180 Vgl. *Neumark* (Fn. 33), S. 33 f., 44.

181 Vgl. *Schneider*, *zfbf* 1976, 740 f.

182 Vgl. mit Verweis auf Ausführungen des Statischen Reichsamts und anderer Autoren *Dehen*, *WWA* 1943, 239 f.

183 *Neumark* lehnt deshalb nur das Kriterium der Periodizität ab, vgl. *Neumark* (Fn. 32), S. 39; *Neumark* (Fn. 33), S. 161, dort auch mit explizitem Ausschluss von „capital losses“ und Verweis auf Malthus und Pigou. Von *Neumark* zitiert, fordert bspw. *Norris* explizit ein von der Buchführung abweichendes, reales Verständnis des Kapitalbegriffs, vgl. *Norris*, *Econ. J.* 1944, 382; *Wueller* ordnet *Hermann* der Periodizitätslehre zu und bezeichnet das Erhaltungserfordernis als „preservation-of-source“, das neben Quellentheoretikern auch *Schmoller* und *Schanz* zugrunde liegen soll, vgl. *Wueller*, *PSQ* 1938, 90 ff., 106.

184 Vgl. bspw. *Tipke* (Fn. 9), S. 627; *Steichen* (Fn. 124), S. 379 f., jedoch bezüglich des Kirchhofschen Konzepts.

185 Vgl. bspw. *Lang* (Fn. 4), S. 231 f.; *Palm*, *Person im Ertragsteuerrecht*, 2013, S. 446–451 mit weiteren Verweisen, S. 455–465.

186 Vgl. *Fuisting*, *Die preußischen direkten Steuern*, Bd. 4, *Grundzüge der Steuerlehre*, 1902, S. 133 f.

187 Vgl. *Schneider* (Fn. 39), S. 575 ff.

188 Vgl. *Fuisting* (Fn. 186), S. 109 f.

189 *Fuisting* (Fn. 186), S. 111.

190 Vgl. *Fuisting* (Fn. 186), S. 112–115, wo auch der Tausch zweier benachbarter Kolonialwarenhändler und die Entnahme aus einem Gewerbebetrieb als Ausgabenersparnis bezeichnet wird.

191 Vgl. *Fuisting* (Fn. 186), S. 133–137, insbesondere zur Quelle Grund- und Landbesitz S. 158–169, hingegen zum Ausschluss teils im Tausch erworbener, jedoch außerordentlicher, zumeist einmaliger Erwerbungen und Nutzungen S. 148–150, 156.

192 Vgl. zu diesem Konzept und dessen Autoren *Strutz*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Bd. 1, 1927, S. 8–18; *Bauckner*, *Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff*, 1921, S. 33–41.

193 Vgl. *Fuisting* (Fn. 186), S. 135–136.

194 Vgl. krit. *Schneider* (Fn. 39), S. 889.

*Hermann* und *Schmoller* zurück, jedoch in modifizierter Form als Güter, welche zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehen.<sup>195</sup> Versucht wird, den objektbezogenen Ertrags- mit dem subjektbezogenen Einkommensbegriff zu verbinden, wobei nicht die Vermögenserhaltung, sondern allein die Vermögensmehrung betrachtet wird. Dabei wird übersehen, dass der Einkommensbegriff nach *Hermann* nicht die Erfassung der tatsächlichen Konsummöglichkeit der Güter, sondern die potentielle und zudem abstrakte Möglichkeit des Verzehrs bezweckt.<sup>196</sup> Steuerrechtlich könnte deshalb, frei von bedürfnisorientierten Überlegungen, eine Abzugsfähigkeit im Falle der Reinertragsermittlung gegebenenfalls als Werbungskosten oder Betriebsausgaben erfolgen. Diese erfolgt entsprechend außerhalb der Quelle.

Erst durch Bereinigung dieser Aspekte und die Uminterpretation des Zufließens wird die einkommensteuerrechtlich verstandene Quellentheorie auf eine entgeltliche Verwertung beschränkt. Abgesehen vom Abstellen auf einen Entstehungsgrund, welcher jedoch nahezu jeder Einkommenstheorie innewohnt, und der damit verbundenen Einkommensabgrenzung, decken sich die Einkommensmerkmale mit dem Markteinkommenskonzept nicht. Auch kann nicht behauptet werden, die Quellentheorie wäre zur Gleichsetzung lediglich um Wert- und Veräußerungsänderungen im Bereich der Quelle zu erweitern. Damit wird gerade das heute schwer nachvollziehbare Prinzip der realitätsorientierten Substanzerhaltung mithilfe der Quelle als Vermögensstamm, das Kernmerkmal der Quellentheorie, verlassen. Für ein Markteinkommenskonzept ist das Gegenteil dessen notwendig, was *Guth* als Quellentheoretiker für unerlässlich hielt: „... aus dem complicirten Organismus des heutigen Güterlebens herauszutreten und sich in den Naturzustand zurückzudenken ...“<sup>197</sup>

Als Grundlegung des heutigen Steuerrechts scheidet die Quellentheorie bereits aufgrund ihres unvollständigen Einbezugs erfassbarer steuerlicher Leistungsfähigkeit aus. Im heutigen Verständnis wird die Quellentheorie unabhängig von ihrem tradierten eigenen Einkommenszweck auf die Nichtberücksichtigung von Wertänderungen des Vermögensstamms im Bereich der Überschusseinkünfte reduziert, um so als vermeintlich schlüssige Begründung für eine Steuerfreiheit zumindest bestimmter Veräußerungseinnahmen im Privatvermögen dienen zu können.<sup>198</sup> Dem widerspricht die Annahme, das Einkommensteuerrecht orientiere sich nicht an wissenschaftlichen Lehrmeinungen, sondern definiere den Einkommensbegriff rein pragmatisch.<sup>199</sup>

## 2. Konsumtionsfondstheorie

Vorgetragen wird gleichfalls, der steuertheoretische Einkommensbegriff bezwecke die Ermittlung der Höhe eines Konsumtionsfonds als Ausdruck ökonomischer Verfügungsmöglichkeit, welcher gleichzeitig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen indizieren soll.<sup>200</sup> Gemeint ist die Konsumtionsfondstheorie im Sinne von *Hermann*,<sup>201</sup> welche entgegen der Reinertragsvorstellung Einkommen verstand als „... Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter, welcher in einer gewissen Zeit zu dem ungeschmälert fortbestehenden Stammgut einer Person neu hinzutreten ...“<sup>202</sup> Wirtschaftliche Güter sind Tauschgüter und haben als solche einen Tauschwert, der nicht mit dem Preis verwechselt werden darf.<sup>203</sup> Das gesamte Ver-

mögen umfasst alle Tauschgüter und setzt sich zusammen aus Verbrauchsvorräte und das Einkommen gewährende (Erwerbs-) Kapital als eine Art dauernden Vermögensbestand.<sup>204</sup> Während letzteres rechnerisch erhalten werden soll, sind beide in die Einkommensberechnung einzubeziehen.<sup>205</sup> Einkommen wird gebildet aus Einnahmen an wirtschaftlichen Gütern, welche eine gewisse Aufopferung für ihre Herstellung oder ein Entgelt voraussetzen und neben Arbeitserzeugnissen und Diensten auch sog. Naturdinge und umfassend zu verstehende Verhältnisse umfassen.<sup>206</sup> Nur im Tausch erzielten Ertrag bezeichnet *Hermann* als Einkommen im engeren Sinne.<sup>207</sup> Weil bspw. auch Sachnutzungen natürliches Einkommen darstellen, werden in derartigen Fällen jedoch lediglich zwei Formen des Einkommens vertauscht. Für die Einkommensermittlung relevante Konsumtion, die Vernichtung eines Guts und dessen Tauschwert, wird gleichfalls extensiv definiert und mithilfe ökonomischer Überlegungen von produktiven Verwertungen abgegrenzt.<sup>208</sup>

Weil die Qualität einzubeziehender Güter, das zu erhaltende Vermögen, Bedürfnisse und Verbräuche im Markteinkommenskonzept keine Berücksichtigung finden, liegt ein Aliud zur Konsumtionsfondstheorie vor. Wird Einkommen als Theoriebegriff sowohl hinsichtlich des Güterumfangs als auch der Erhaltungsprämisse im Hermannschen Sinne angesehen, erfasst das Markteinkommenskonzept gegenüber der Quellentheorie in Teilen erweiterte, in anderen sogar eingeschränkte Vermögensveränderungen.<sup>209</sup>

195 Vgl. *Fuisting* (Fn. 186), S. 110.

196 Vgl. zwar die güterbezogene Formulierung von *Hermann*, Staatswirtschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirtschaft, Productivität der Arbeiten, Kapital, Preis, Gewinn, Einkommen und Verbrauch, 1832, S. 299, jedoch wird eine Beziehung der Bedürfnisse für das Wesen des Einkommens verneint (S. 315–317).

197 *Guth*, Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen, 1869, S. 64.

198 Vgl. bspw. BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 84 ff.

199 Vgl. Begründung zum Einkommensteuergesetz, RStBl. 1935, 34; BFH v. 25.4.1974 – IV R 1/13, BStBl. II 1974, 570.

200 Vgl. bspw. *Brandis*, StuW 1987, 289–290.

201 In modifizierter Form vertreten von *Schmoller*, vgl. *Schmoller*, ZfGS 1863, 19 ff.; für eine kompakte Darstellung *Schneider* in FS Leffson, 1976, S. 105–108; ausf. *Meyer*, Das Wesen des Einkommens, 1887, S. 3–20 („Consumtionsfonds“).

202 *Hermann* (Fn. 196), S. 299, richtigerweise ist in Bezug auf die Tauschgüter „welche“ gemeint.

203 Vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 4, 96–101, der Tauschwert bestimmt sich nach Marktpreisen; ein Unterschied in der Definition des Einkommens, „Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter“ (S. 299) besteht nicht.

204 Vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 6, 50–65.

205 Das Erfordernis der Kapitalerhaltung wird durch die Verwendung der Begriffe „Vermögensstamm“ und „Stammvermögen“ neben dem Begriff „Stammgut“ im Kapitel des Einkommens verdeckt, vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 299. Zuvor wird das Kapital als Stammgut definiert (S. 59). Für eine Kapitalorientierung spricht zudem das oft erwähnte Erfordernis der Periodizität, welches dem Kapital entsprechen würde (S. 51). Demgegenüber wird auch eine Vermögenserhaltung gefordert (S. 301, 303). Einkommen gewähren alle Tauschgüter, welche durch Nutzung des Vermögens erzielt werden (S. 300, 304). Auch Vorratsvermögen kann getauscht werden, ohne das Vermögen anzugreifen (S. 303). Konsumtion umfasst ebenfalls das Verbrauchsvermögen (S. 327–333).

206 Vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 3 f., 299–309.

207 Vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 300–304.

208 Vgl. *Hermann* (Fn. 196), S. 297–304, ausführlich dann S. 329–350.

209 Die Begriffe Roh-, Rein-, Ertrag, Einnahme, Zugang, Zuwachs, Einkommen etc. sollten aufgrund ihrer kontextabhängigen Bedeutung ohne eine

### 3. Reinvermögenszugangstheorie

Die Konsumtionsfondstheorie bildet die Grundlage der steuerrechtsorientierten Reinvermögenszugangstheorie, wie sie von Schanz erläutert wurde.<sup>210</sup> Der wesentliche Unterschied zur Konsumtionsfondstheorie besteht im Verzicht von Abgrenzungsmerkmalen hinsichtlich der Qualifikation von Einkommensveränderungen.<sup>211</sup> Schanz argumentiert im Sinne Hermanns, indem er den Vermögensumfang extensiv definiert<sup>212</sup> und neben Veränderungen an diesem Reinerträge jeglicher Art in den Einkommensbegriff einbezieht, u.a. auch Nutzungen von Sachgütern als natürliches Einkommen, Berechtigungen, Werterhöhungen, aber auch geldwerte Dienstleistungen Dritter.<sup>213</sup> Ein Tauscherfordernis besteht nicht. In der kaufmännischen Buchführung wurden Produkte als Roherträge unabhängig von ihrer Verwendung vermögens- und damit gewinnmehrend behandelt.<sup>214</sup> Dass Hermann in diesen Vorgängen teils Verbrauch gesehen hatte, wird vernachlässigt, weil vorerst nur das Einkommen als etwas Hinzukommendes bestimmt werden soll.<sup>215</sup> Dass konsumtive Verwendungen und eine Vermögenserhaltung nicht berücksichtigt werden sollten,<sup>216</sup> kann nicht eindeutig gefolgert werden.<sup>217</sup> Schanz glaubt stattdessen, trotz der Berücksichtigung jedweder Vermögensverluste den Vermögenskreis mithilfe des Abstellens auf Ansichten der Steuerpraxis hinreichend abgegrenzt zu haben.<sup>218</sup> Die Annahme, Schanz stehe für ein Realisationsprinzip im Bereich der Werterhöhungen des Vermögens,<sup>219</sup> erschließt sich vor alledem nicht. Eine materielle Gleichstellung mit der kaufmännischen Bilanz wäre aufgrund der dortigen Berücksichtigung nicht realisierter Größen nicht mehr möglich.<sup>220</sup> Bezüglich der problematischen praktischen Erfassbarkeit seines Konzepts verweist Schanz in einer anderen Schrift auf einen nicht näher erläuterten Erfassungsspielraum.<sup>221</sup> Eine konkrete Abgrenzung gelingt Schanz nicht.<sup>222</sup>

Für die Beschreibung des Steuerobjekts der geltenden Einkommensteuer, aber auch des Markteinkommenskonzepts<sup>223</sup> leistet das Schanzsche Konzept trotz des erweiterten Güterumfangs wenig. Im Bereich der Gewinneinkünfte folgt aus dem Realisationsprinzip neben der Nichtberücksichtigung von nicht realisierten und objektivierten Wertänderungen durch das Anschaffungskostenprinzip auch der Ausschluss des Zugangs selbst-erstellter und erworbener Wirtschaftsgüter als Erfolgsgrößen. Das Schanzsche Konzept führt nicht zu einem leistungsfähigkeitsgerechten Belastungsmaßstab, stellt folglich auch kein abstraktes Ideal dar. Weil bei gleichbleibender Namensgebung hinsichtlich der einzubeziehenden Erfolgskategorien, des Realisationserfordernisses und der Ermittlungstechnik unterschiedliche Ausprägungen einer Reinvermögenszugangstheorie angenommen werden, sollte die jeweils vertretene Position nicht nur begrifflich gekennzeichnet werden.<sup>224</sup>

Wenngleich die Erfassung bestimmter Erfolgskategorien nur mithilfe von Dokumentationspflichten erfolgen kann, wird das Schanzsche Konzept heute teils unabhängig von der Ermittlungstechnik betrachtet. Einem solchen Verständnis folgt die Konzeption von Tipke, welche den Namen „Auf das Administrierbare zurückgenommene Vermögenszugangstheorie“ trägt.<sup>225</sup> Zu Recht wird erkannt, dass der Güterumfang des Markteinkommenskonzepts aufgrund des Abstellens auf Marktleistungen gegenüber dem praktisch Erfassbaren zurückbleiben muss. Im Gegenzug wird jedoch nur das unbestimmte

Kriterium der Administrierbarkeit aus Sicht der Finanzverwaltung als Abgrenzungsmerkmal eingeführt. Ausgegrenzt werden sodann insbesondere das „imputed income“, Nutzungswertbesteuerungen, Sozialleistungen und Liebhabereinkünfte, weil diese insbesondere in der Privatsphäre anfallen. Als Residuum verbleiben im Wesentlichen am Markt erzielte Einkünfte. Eine einzelfallbezogene Differenzierung ermöglicht das Konzept nicht. Einen das geltende Steuerobjekt mitbestimmenden Handlungstatbestand enthält das Konzept gleichfalls nicht. Die Gewinnermittlung bilanzierender Unternehmen verdeutlicht, dass der Administrierbarkeit keine hinreichende Bedeutung zukommt, weil bei diesen das Schanzsche Konzept weitgehend umsetzbar wäre.

### 4. Erwerbseinkommenstheorie

Das Markteinkommenskonzept ist kein Hybrid aus Quellen- und Reinvermögenszugangstheorie. Sein einzigartiges Merkmal ist das konsequente Abstellen auf den Tauschvorgang, ergänzt um eine spezifisch ausgeprägte Tätigkeit und das Merkmal

explizite Definition nicht verwendet werden. Hier ist das bürgerlich-rechtliche Vermögen gemeint.

210 Vgl. Schanz, FinArch 1896, 6 f.; Bauckner (Fn. 192), S. 17.

211 Nur der Reinvermögenszugang ist relevant, so Bauckner (Fn. 192), S. 41, 57.

212 Schanz substituiert die Begriffe Stammvermögen, Kapital und Vermögen ebenfalls, ergänzt aber auch Alternativen, vgl. Schanz, FinArch 1896, 7, 17, 23 f., 42, 46, 72, ob das Stamm- oder das gesamte Vermögen erhalten werden soll, bleibt folglich unklar.

213 Vgl. Schanz, FinArch 1896, 22, 24, 27 f.

214 Vgl. Schanz, FinArch 1896, 34, 39 f.

215 Vgl. Schanz, FinArch 1896, 23, 28, hier jedoch Einkommen und Einnahmen verwechselnd.

216 Erstmalig wohl Bauckner (Fn. 192), S. 49–59, 77–83 mit kritischem Verweis auf die Annahme eines Vermögensvergleichs durch den Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, vgl. hierzu Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340, Drs. Nr. 1624, 1920, 24; Lion, Das Bilanzsteuerrecht, 1923, 95–99; Popitz in Elster/Weber/Wieser (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, S. 415; Strutz (Fn. 192), S. 24 f.; Lion in FS Schanz, 1928, S. 285–288, der Schanz einer Einzahlungs-Auszahlungsrechnung zuordnet. Lion zitiert jedoch die Schanzsche Formel in beiden Werken falsch und interpretiert den Begriff Vermögenszuwachs abweichend von Schanz.

217 Schanz lehnt die Ausführungen Bauckners zur Nichtberücksichtigung von Vermögensverlusten explizit ab, vgl. Schanz, FinArch 1922, 121–125. In seinem ursprünglich veröffentlichten Aufsatz wird der Kreis abzugsfähiger Vermögensverluste und -verbräuche nicht begrenzt, vgl. Schanz, FinArch 1896, 7, 23 ff., 46.

218 Dass eine derartige Grenzziehung existiert, zeigt sich bspw. durch den Nichtabzug der Haushaltungskosten, vgl. Schanz, FinArch 1896, 23, sowie den Ausführungen in späteren Aufsätzen, vgl. Schanz, FinArch 1896, 435–437; Schanz, FinArch 1922, 110 f., 123.

219 Vgl. hierfür Lion (Fn. 216), S. 280–282, Schneider in FS Leffson, 1976, S. 108–110; dagegen Bauckner (Fn. 192), S. 44–46; Moll, Probleme der Finanzwissenschaft, 1924, S. 141–147.

220 So eine Überlegung von Lion (Fn. 216), S. 293 f. „Das, was der Geschäftsmann mit geordneter Buchführung heute schon thut, ... das ist hier generalisiert“, Schanz, FinArch 1896, 23.

221 Vgl. Schanz, FinArch 1896, 435–437; den grundsätzlichen Einbezug der Nutzungen des eigenen Gebrauchsvermögens bejahte Schanz zuvor noch vgl. Schanz, FinArch 1896, 36–39.

222 Vgl. krit. deshalb Moll (Fn. 219), S. 154–158.

223 So vermutlich bspw. Lang in FS Kirchhof, 2013, S. 1832.

224 Vgl. zu den Abweichungen bspw. Schneider (Fn. 39), S. 894 f.

225 Vgl. Tipke (Fn. 9), S. 629–658, insb. S. 629–631; ebenfalls skizziert von Trzaskalik, vgl. Trzaskalik in FS Tipke, 1995, S. 321–341.

Markt. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht wird nur die Zirkulation der Güter und der dabei gebildete Preis, nicht die Produktion, Verteilung und Konsumtion betrachtet.<sup>226</sup> Sie kann deshalb allgemein der Kategorie der Tauschverkehrsinnahmen zugeordnet werden.

Ob das Markteinkommenskonzept nun mit der Erwerbseinkommenstheorie identisch ist, lässt sich nicht abschließend beantworten. Weil „Markt“ im Steuerrecht als Kürzel für bestimmte Eigenschaften einer Tauschhandlung und -beziehung fungiert, decken sich Erwerbs- und Markteinkommen in weiten Teilen. Erwerbseinkommen resultiert zudem aus Markthandlungen, weshalb auf den Marktbezug wohl nicht verzichtet werden kann. Vertreter haben das Erwerbseinkommenskonzept jedoch nicht vertieft, sondern ergänzen das Nichtabstellen auf den Markt. Der Verweis auf *Roscher* erhellt das Konzept nicht.<sup>227</sup> Die Verteilung der einkommenbildenden Produkte setzt auch hier keinen Güterumlauf, das heißt einen Tauschvorgang, voraus.<sup>228</sup> Der Produktivität der Tätigkeit kann keine Bedeutung zukommen.<sup>229</sup> Entnommen werden kann der abstrakte Gedanke einer wirtschaftlichen, planmäßigen Tätigkeit. Steuerrechtlich wird diese Planmäßigkeit nur objektiv festzustellen sein. Aus ökonomischer Sicht ist das Merkmal wirtschaftlich noch zu unbestimmt.<sup>230</sup>

Die tradierten Einkommenskonzepte sind Ausdruck einer sukzessiven Erweiterung des Einkommensbegriffs und haben durch die Nutzungswertbesteuerung das Steuerrecht noch nachhaltig geprägt.<sup>231</sup> Eine Fortentwicklung erfolgt erst durch Auseinandersetzungen mit der Abgrenzung einzelwirtschaftlicher ursprünglicher und abgeleiteter Einkommen und dem Abstellen auf die Wirtschaftsordnung. *Kelber* definierte „abgeleitete Einkommen“ als diejenigen, welche nicht auf Preisbildung beruhen, rückte den auf Leistung und Gegenleistung beruhenden sozialökonomischen Preisbildungsprozess eines freiwilligen Tauschvorgangs in den Vordergrund und leitete dadurch den Markteinkommensgedanken in dessen Grundzügen her.<sup>232</sup>

## VI. Ergebnis

In einer Gesamtschau zeigt sich die Tragfähigkeit des Markteinkommenskonzepts, das auf einer klaren Abgrenzung des Marktes, der Marktteilnehmer und der Marktaktivitäten beruht. Es leistet einen erheblichen Beitrag zur Systematisierung und Abgrenzung des Steuergegenstands der Einkommensteuer. Mit der Abgrenzung und Erfassung des Markteinkommens erfolgt der steuerliche Eingriff in die Güterverteilung in Kongruenz zur allgemeinen Rechtsordnung. Das Konzept ist mit dem geltenden Recht weitgehend vereinbar. Die Einkommensteuer ist bereits heute in wesentlichen Bereichen am Markteinkommenskonzept ausgerichtet und klammert Binnenleistungen ohne Marktbezug („imputed income“) aus. In Randbereichen des EStG werden de lege lata auch Betätigungen ohne Marktberührung erfasst, was mit der Korrespondenz und dem Schließen von Besteuerungslücken begründet wird, aber nicht immer erforderlich erscheint. Mit den aufgezeigten Änderungen könnte eine größere Übereinstimmung des EStG mit dem Konzept erreicht werden. Es wurde auch gezeigt, dass die Finanzrechtsprechung zur Lösung von Streitfällen inzwischen verstärkt auf das Markteinkommen abstellt. Da Einkommen das (ex post) errechnete Ergebnis der Aktivitäten darstellt, das zudem ermittlungsmethodische Fragen aufwirft, ist die Übereinstim-

mung in Marktaktivität und Erwerbshandlung zu sehen. Das Markteinkommenskonzept überwindet durch die ermittlungsmethodische Neutralität sowohl die Schwächen einer Erfassung jeglicher Reinvermögensänderungen als auch der Ausklammerung tatsächlich erzielter Wertveränderungen.<sup>233</sup> Auf einen Rekurs der nunmehr über ein Jahrhundert alten Einkommensstheorien sollte verzichtet werden. Ein Wiederaufleben der die Steuerwissenschaften seit jeher prägenden Diskussion um den „richtigen“ Einkommensbegriff wäre – frei von Reformzwängen – in jedem Fall wünschenswert.

226 So unterscheidet bspw. *Schober*, Volkswirtschaftslehre, 1882, passim.

227 Zu Recht krit. *Hundsdoerfer* (Fn. 20), S. 71 f.; dies trifft auch auf die weiteren Verweise von *Desens* zu, vgl. *Desens* (Fn. 163), S. 120. Die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1920 kann nicht als Beweis für eine Markteinkommensorientierung herangezogen werden, so aber *Steichen* (Fn. 124), S. 368. Die amtliche Begründung gibt lediglich die Ausführungen von *Schanz* wieder. Auch den Verweis auf *Adam Smith* relativiert dessen explizite Freistellung der als unproduktiv erachteten Dienste.

228 Vgl. *Roscher*, Die Grundlagen der Nationalökonomie, 22. Aufl. 1897. *Roscher* versteht Einkommen als Einnahmen aus wirtschaftlicher Tätigkeit und grenzt dadurch abgeleitetes (unentgeltliches) Einkommen ab (S. 427). Dass im Gegenzug das Produktiveinkommen aus im Tausch erzielten Mehrungen bestehen soll, wird nicht gefordert. Im Gegenteil: Einkommen besteht aus Produkten (Arbeitserfolge oder Vermögensnutzungen), die der Produzent selbst verbrauchen oder tauschen kann (S. 427). Rohes Einkommen besteht aus sämtlichen neu produzierten Gütern der Wirtschaft (im Sinne der wirtschaftenden Einheit, S. 5), Reineinkommen aus dem nach Verzehr verbleibenden Teil (S. 427). Der Bauer hat in seinem Korn deshalb ursprüngliches Einkommen (S. 428). Wirtschaftliche Tätigkeit ist die so verstandene planmäßige Tätigkeit zur Bedürfnisdeckung (S. 5), § 11 enthält demgegenüber nur haltlose Vorstellungen eines Nutzenmaximierers. Produktion ist Umformung von Gütern zu neuer Brauchbarkeit, wobei aus der (von *Roscher* noch anschließend erläuterten) Höhe der Bedürfnisbefriedigungsmehrung die Unterscheidung von Roh- und Reineinkommen resultiert (S. 81–82).

229 Vgl. auch bezüglich ihres Konzepts, *Kelber*, JfNuS 1933, 169.

230 Vgl. für eine Übersicht im Zusammenhang mit den Stadien des Wirtschaftens bspw. *Kilincsoy* (Fn. 3), S. 9–18.

231 Vgl. mit Hinweis auf Ausführungen Kleinwächters, *Strutz* (Fn. 191), S. 5–7; ein Fremdkörper liegt folglich nicht vor, so aber *Biergans/Stockinger*, FR 1982, 3.

232 Vgl. *Kelber*, JfNuS, 1933, 183–201, auch hier vereinzelte Unsicherheiten und Fehlinterpretationen; gleichfalls geeignet als Anfangspunkt für eine weitergehende Aufarbeitung: den Neumarkschen Entgeltgedanken äußert bspw. *Schuster* (S. 167–168) sowie die Autoren der S. 176–179; s. auch *Kelbers* gleichnamige Dissertation (identischer Abdruck des Beitrags).

233 Vgl. *Desens* (Fn. 163), S. 122.

Prof. Dr. Dirk Kiesewetter / Moritz Menzel, beide Würzburg\*

# Die Neuerungen des Betriebsrentenstärkungsgesetzes

Eine zielgenaue Förderung von Geringverdienern in der betrieblichen Altersversorgung?

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Annahmen
- III. Ermittlung der Nettorenten
  1. Lohnauszahlung und private Riester-Förderung
  2. Riester-Förderung in der bAV
  3. Entgeltumwandlung
  4. Arbeitgeberfinanzierte bAV
  5. Ungeförderte Kapitalbildung
  6. Zwischenfazit
- IV. Ermittlung der Gesamtkosten des Arbeitgebers
  1. Lohnauszahlung und private Riester-Förderung
  2. BAV-Förderbetrag und arbeitgeberfinanzierte bAV
  3. Entgeltumwandlung
  4. Riester-Förderung in der bAV
  5. Zwischenfazit
- V. Gesamtheitliche Betrachtung
  1. Zwischenfazit
  2. Exkurs: Ermittlung der Steuersätze
- VI. Vergleich der Ergebnisse
  1. Modellfall „kinderloser Geringverdiener“
  2. Modellfall „Geringverdiener mit Kindern“
  3. Modellfall „variables Bruttoarbeitsentgelt“
  4. Vorteilhaftigkeitsanalyse in Abhängigkeit von Riester-Zulagenanspruch und Gesamtkostenpaket
- VII. Fazit
- VIII. Anhang

Zum 1.1.2018 trat das Betriebsrentenstärkungsgesetz in Kraft. Der Maßnahmenkatalog beinhaltet neben arbeitsrechtlichen Änderungen insbesondere die Einführung eines BAV-Förderbetrags als Fördermodell für Geringverdiener, die Abschaffung der sog. Doppelverbeitragung der Riester-geförderten betrieblichen Altersversorgung sowie die Weitergabeverpflichtung eingesparter Sozialversicherungsbeiträge. Dieser Beitrag untersucht die seit 1.1.2018 einschlägigen Vorsorgealternativen eines Arbeitnehmers unter einem strikt steuerplanerischen Blickwinkel. Die Modellrechnungen zeigen, dass der Gesetzgeber mit den vorgenommenen Änderungen eine zielgenaue Förderung von Geringverdienern ermöglicht. Ferner wird die Riester-Förderung in der betrieblichen Altersversorgung gangbar gemacht. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint es denkbar, dass das vorgegebene Ziel des Betriebsrentenstärkungsgesetzes erreicht wird und zukünftig mehr Arbeitnehmer und insbesondere Geringverdiener die betriebliche Altersversorgung nutzen werden.

Germany's new Act on Strengthening Occupational Pensions (Betriebsrentenstärkungsgesetz) came into force on 1 January 2018. Besides a number of amendments relating to employment law, the new Act introduces a variety of measures including a new contribution to occupational pension funds – a scheme for low-income earners –, the elimination of the two-time recognition for social insurance contribution purposes of contributions to Riester-affiliated occupational pension schemes, and the obligation to pass on any avoided social insurance contributions to employees. This paper examines the relevant alternatives that became available to salaried employees on 1 January 2018 from a strictly tax planning perspective. The model calculations demonstrate that the amendments introduced by the Act succeed in benefiting low-income earners in particular. In addition, the Act improves the compatibility between Riester subsidies and occupational pension schemes. It appears that the desired effect of the Act can hence be achieved, namely that an increased number of employees, particularly on lower incomes, will opt for an occupational pension scheme in future.

## I. Einleitung

Mit dem Betriebsrentenstärkungsgesetz<sup>1</sup> (BRSg) versuchte die vorherige Bundesregierung mit Wirkung seit 1.1.2018 ihre Vereinbarung umzusetzen, die betriebliche Altersversorgung (bAV) zu stärken.<sup>2</sup> Dieses Vorhaben erscheint sinnvoll, da aus empirischen Studien bekannt ist, dass insbesondere in kleinen und mittleren Unternehmen sowie unter Geringverdienern die bAV bislang unterdurchschnittlich verbreitet ist.<sup>3</sup> Eine Förderung dieser Zielgruppen wird daher vielfach gefordert.<sup>4</sup>

Der diesbezüglich im BRSg vorgelegte Maßnahmenkatalog beinhaltet sowohl arbeits- als auch steuer- und sozialversiche-

\* Prof. Dr. Dirk Kiesewetter ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Würzburg. Moritz Menzel, M.Sc., Steuerberater ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an diesem Lehrstuhl.

1 BGBl. I 2017, 3201 (3214).

2 Vgl. Deutsche Bundesregierung, Deutschlands Zukunft gestalten, 2013, S. 72.

3 Siehe u.a. BMAS, Machbarkeitsstudie für eine empirische Analyse von Hemmnissen für die Verbreitung der betrieblichen Altersversorgung in kleinen und mittleren Unternehmen (Machbarkeitsstudie BAV in KMU), 2014, [https://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/Forschungsberichte/fb-444-machbarkeitsstudie.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/Forschungsberichte/fb-444-machbarkeitsstudie.pdf?__blob=publicationFile&v=2) und BMAS, Verbreitung der Altersvorsorge 2015 (AV 2015), 2017, [http://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/Forschungsberichte/fb-476-verbreitung-altersvorsorge-2015.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/Forschungsberichte/fb-476-verbreitung-altersvorsorge-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

4 Vgl. beispielsweise Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Zeit für Reformen, 2016, S. 327 (Tz. 650).

rungsrechtliche Änderungen. Mediales Echo hat insbesondere die Einführung der reinen Beitragszusage und das damit im Zusammenhang stehende Garantieverbot erfahren. Jedoch reicht das Reformspektrum weit darüber hinaus. Die einzelnen Änderungen wurden in der Literatur bereits ausführlich deskriptiv analysiert.<sup>5</sup> Eine modelltheoretische Auseinandersetzung mit den Neuerungen liegt dahingegen gegenwärtig (noch) nicht vor.

Dieser Beitrag analysiert daher die Vorteilhaftigkeit der Vorsorgealternativen aus Sicht des Arbeitnehmers<sup>6</sup> seit Inkrafttreten des BRSG unter einem strikt steuerplanerischen Blickwinkel. Dabei werden insbesondere die folgenden drei Neuerungen des BRSG berücksichtigt: die Einführung des BAV-Förderbetrags, die Abschaffung der Doppelverbeitragung der Riester-Förderung in der bAV und die Pflichtweitergabe der eingesparten Sozialversicherungsbeiträge bei Entgeltumwandlung. Es wird untersucht, ob die bAV seit Inkrafttreten des BRSG insbesondere für die Zielgruppe der Geringverdiener anderen Vorsorgeformen mit identischer Vorsteuerrendite vorzuziehen ist. Verglichen werden die Entgeltumwandlung respektive die arbeitgeberfinanzierte bAV i.R.d. § 3 Nr. 63 EStG, die Riester-Förderung in der bAV, die private Riester-Förderung sowie die individuelle Anlage in einem ungeforderten Banksparplan.

Seit 1.1.2018 ist in § 100 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. d) EStG eine gesetzliche Definition des Begriffs „Geringverdiener“ enthalten. Als solcher gilt i.S.d. § 100 EStG derjenige Arbeitnehmer, dessen laufender jährlicher Arbeitslohn nicht mehr als 26.400 € beträgt. Diese Kategorisierung liegt auch dem vorliegenden Beitrag zugrunde. Um die Effekte der Geringverdiener-Förderung im Gegensatz zu Nicht-Geringverdienern aufzuzeigen, werden fortan jedoch auch Arbeitnehmer betrachtet, die einen höheren Arbeitslohn beziehen. Diese Gruppe kann auch als Niedrigverdiener bezeichnet werden. Ein Vergleich der beiden Gruppen lässt Rückschlüsse auf das Ausmaß der Begünstigung zu.

Nach Erläuterung der Annahmen (Kapitel II) werden die Nettorenten der relevanten Vorsorgealternativen aus Sicht des Arbeitnehmers bei vorgegebenem Bruttolohnverzicht ermittelt (Kapitel III). In einem zweiten Schritt wird die Sphäre des Arbeitgebers betrachtet. Es wird ermittelt, welche Gesamtkosten der Arbeitgeber in Abhängigkeit der vom Arbeitnehmer gewählten Vorsorgeform zu tragen hat (Kapitel IV). Schließlich werden die beiden Sichtweisen verknüpft. Es werden alternativenabhängig die Nettorenten des Arbeitnehmers unter der Voraussetzung errechnet, dass die Gesamtkosten des Arbeitgebers stets identisch sein sollen (Kapitel V). Diese Vorgehensweise trägt der Überlegung Rechnung, dass der Arbeitgeber unabhängig von der Vorsorgeentscheidung seines Arbeitnehmers stets nur bereit sein wird, einen konkret vorgegebenen und alternativenunabhängigen Kostenbeitrag zu tragen. Die Ergebnisse werden in Kapitel VI anhand von Modellfällen dargestellt und diskutiert. Kapitel VII bildet das Fazit.

Die Gesetzeslage sowie deren Änderungen im Rahmen des BRSG werden im Folgenden zusammen mit den steuerplanerischen Überlegungen erläutert. Die grundsätzliche Kenntnis der alten und neuen Rechtslage wird hierbei jedoch vorausgesetzt. Die Berechnungen beruhen auf einem formalen Modell, das in Übersichtstabellen an den Kapitelenden dargestellt wird, um alle Rechenschritte replizierbar zu dokumentieren. Alle Überlegungen können jedoch auch alleine aufgrund der verbalen Darstellung nachvollzogen werden.

## II. Annahmen

Das Modell betrachtet einen Arbeitnehmer, der beabsichtigt, eine Form der freiwilligen, zusätzlichen Altersvorsorge durchzuführen. Er entscheidet ausschließlich anhand monetärer Gesichtspunkte. Er wählt daher die Alternative, die ihm die höchste Nettorente einbringt. Die Rentenermittlung erfolgt anhand eines deterministischen Modells. Unter Sicherheit ist bekannt, dass der Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Altersvorsorge ( $t = 0$ ) noch  $m$  Jahre arbeiten wird. Dieser Lebensabschnitt wird als Anwartschaftsphase bezeichnet. Im Anschluss daran beginnt in  $t = m + 1$  die Rentenphase, die sodann nach  $n$  Jahren endet. Die jährliche, sichere Vorsteuerrendite beträgt unabhängig von der Vorsorgeform konstant  $r$  und wird für die Berechnungen mit 2 Prozent angenommen.<sup>7</sup> Es wird eine aktuarisch faire und transaktionskostenlose Rente ausgezahlt, die am Ende der Rentenphase den Deckungsstock vollständig aufzehrt.<sup>8</sup> Die Vernachlässigung der Unsicherheit ist für die zu untersuchende Frage angemessen. Ihre Berücksichtigung verkompliziert das Kalkül, ohne zusätzliche Erkenntnisse bezüglich der steuerlichen Vorteilhaftigkeit zu liefern.<sup>9</sup> Bei geeigneter Parameterwahl wird damit näherungsweise abgebildet, welche Rückflüsse der Arbeitnehmer erwarten kann, wenn er die bei Renteneintritt im Durchschnitt zu erwartende verbleibende Lebenszeit tatsächlich realisiert.

An zahlreichen Stellen werden Steuersätze betrachtet. Diese ermitteln sich als Grenzsteuersätze modellendogen durch Anwendung des Steuertarifs gem. § 32a EStG.<sup>10</sup> Für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung wird grundsätzlich der Rechtsstand 2018 verwendet.<sup>11</sup> Dies gilt sowohl für Einkommensteuertarif als auch Riester-Förderrahmen.

Die Modellberechnungen stellen auf einen ledigen Steuerpflichtigen ab. Damit wird insbesondere der Splitting-Tarif vernachlässigt. Dahingegen werden die Riester-Kinderzulagen variiert. Mit dieser Vorgehensweise wird von reinen Splitting-Tarifeffekten abstrahiert. Vom Steuerpflichtigen zu tragende Sozialversicherungsbeiträge aller Sozialversicherungszweige sind annahmegemäß in voller Höhe als Sonderausgaben i.R.d. § 10 EStG abzugsfähig. Dies stellt eine Vereinfachung dar. Die gesetzlichen Basiskranken- und Basispflegeversicherungsbeiträge gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 10 Abs. 4 EStG sind zwar stets in voller Höhe abzugsfähig. Dahingegen werden Arbeitslosenversicherungsbeiträge nur mit dem Betrag berücksichtigt, der

5 Vgl. beispielsweise *Harder-Buschner*, NWB 2017, 2417; *Dommermuth/Schiller*, NWB 2017, 2738; *Plenker*, DB 2017, 1545; *Koss*, DB 2017, 391; *Rößler*, DB 2017, 367; *Kiesewetter/Grom/Menzel/Tschinkl*, BetrAV 2016, 650.

6 Aus Gründen der leichten Lesbarkeit wird in diesem Beitrag auf eine geschlechterspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

7 Die Anlagerendite hat für realistische Werte keinen nennenswerten Einfluss auf die Ergebnisse. Eine Rechtfertigung für diese Annahme unterbleibt daher.

8 Siehe hierzu grundlegend *Friedman/Warshawsky*, QJE 1990, 135 und *Mitchell et al.*, AER 1999, 1299 sowie *Kiesewetter/Thaut*, ZVersWiss 2004, 221.

9 Vgl. *Thaut*, Direktzusage und Pensionsfonds, 2007, insb. S. 249 f.

10 Siehe hierzu auch die Ausführungen unter Abschnitt V.2.

11 Von der sozialversicherungsrechtlichen Bagatellfreigrenze des § 226 Abs. 2 SGB V wird in diesem Beitrag abstrahiert.

nach Abzug der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge vom Höchstbetrag des § 10 Abs. 4 Satz 1 EStG verbleibt.<sup>12</sup> Außerdem sind die Krankenversicherungsbeiträge bei Anspruch auf Krankengeld gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) Satz 4 EStG um einen Abschlag von vier Prozent zu reduzieren. Im Zuge des Übergangs der Rentenbesteuerung auf eine rein nachgelagerte Besteuerung sind in 2018 gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 und 6 EStG nur 86 Prozent der gesetzlichen Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgabe abzugsfähig. Es wird somit das Zielsystem nach Übergang zur vollständigen nachgelagerten Besteuerung betrachtet. Trotz dieser beitragsmäßigen Einschränkungen des Sonderausgabenabzugs wird fortan eine vollständige Abzugsfähigkeit sämtlicher Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers unterstellt. Damit ergeben sich geringfügige Abweichungen zur Realität, die der Aussagekraft des Modells jedoch nicht entgegenstehen.

Die staatlich geförderte Altersvorsorge besteht aus der Riester-Förderung sowie der bAV, letztere wiederum insbesondere aus der Bruttoentgeltumwandlung bzw. der arbeitgeberfinanzierten bAV.<sup>13</sup> Beide Varianten der bAV sind unter den Voraussetzungen der § 3 Nr. 63 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 SvEV in der Anwartschaftsphase steuer- und sozialversicherungsfrei. Die Riester-Förderung i.S.d. § 10a i.V.m. Abschnitt XI EStG nimmt eine Sonderrolle ein, da sie sowohl in der privaten als auch der betrieblichen Sphäre genutzt werden kann. Neben der staatlich geförderten Vorsorge stehen dem Steuerpflichtigen auch ungeforderte Kapitalanlageprodukte für eine zusätzliche freiwillige Vorsorge offen.<sup>14</sup>

Durch das BRSG wird es außerdem möglich sein, reine Beitragszusagen zu geben, bei denen der Arbeitgeber unter den Voraussetzungen der §§ 21 ff. BetrAVG vollständig aus der Haftung entlassen wird. Im Fall der Entgeltumwandlung hat er gem. § 23 Abs. 2 BetrAVG im Gegenzug einen zusätzlichen Arbeitgeberzuschuss von 15 Prozent des vom Arbeitnehmer umgewandelten Entgelts an die Versorgungseinrichtung weiterzuleiten. Damit sollen in etwa die – im Vergleich zur Lohnauszahlung – eingesparten Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers abgebildet werden. Eine solche Pflichtweitergabe ist jedoch nicht auf die reine Beitragszusage beschränkt, sondern gem. § 1a Abs. 1a BetrAVG ab 2019 für jede ab diesem Zeitpunkt neu abgeschlossene Entgeltumwandlung vorgeschrieben. Ferner ist die Pflichtweitergabe ab 2022 gem. § 26a BetrAVG auch auf den gesamten (Alt-)Bestand an Entgeltumwandlungen anzuwenden.<sup>15</sup>

Der folgende Vergleich betrachtet grundsätzlich fünf Vorsorgealternativen: (1.) Bruttoentgeltumwandlung mit Pflichtweitergabe der Sozialversicherungsersparnis, (2.) arbeitgeberfinanzierte bAV, (3.) Riester-Förderung in der bAV, (4.) private Riester-Förderung sowie (5.) eine ungeforderte individuelle Anlage. Bei den bAV-Alternativen wird angenommen, dass es sich um einen versicherungsförmigen Durchführungsweg handelt.<sup>16</sup> Direktzusagen und Unterstützungskassen werden explizit ausgeschlossen.<sup>17</sup> Die Annahme der jeweils identischen Renditen vor Steuern ermöglicht eine isolierte Analyse der Auswirkungen der unterschiedlichen steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der Vorsorgealternativen. Es liegt auf der Hand, dass die betrachteten Alternativen in der Realität keine exakt identischen Renditen aufweisen dürften, da sie unterschiedlichen Restriktionen bezüglich der Mittelanlage unterliegen, womit letztlich auch unterschiedliche Risiken einhergehen. Hinzu kommen unterschiedliche Verwaltungs- und ggf.

noch Vertriebskosten. Dadurch ist es auch denkbar, dass steuerliche Vorteile durch nichtsteuerliche Nachteile aufgezehrt werden. Durch die gewählte Annahme wird jedoch eine Vergleichbarkeit geschaffen, die von Renditeunterschieden abstrahiert und ausschließlich die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Effekte isoliert. Die fünf Vorsorgealternativen erscheinen repräsentativ für die Gering- und Niedrigverdienern offenstehenden Möglichkeiten zusätzlicher Altersvorsorge.

### III. Ermittlung der Nettorenten

Es wird zunächst die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der einzelnen Vorsorgealternativen aus Sicht des Arbeitnehmers betrachtet. Dabei erfolgt eine Unterscheidung zwischen Anwartschafts- und Rentenphase. Ausgangspunkt der Untersuchung ist, dass der betrachtete Arbeitnehmer dazu bereit ist, zugunsten seiner späteren Alterssicherung auf heutiges Konsumpotential zu verzichten. Dies schlägt sich darin nieder, dass ein Teil des Bruttolohns ( $L^{(\bullet)}$ ) nicht für Konsumzwecke verwendet, sondern in eine Altersvorsorge investiert wird. Man stelle sich hilfsweise vor, dass die Überlegung vor einer erwarteten Gehaltserhöhung angestellt wird und der Arbeitnehmer den zusätzlichen Bruttolohn für die Altersvorsorge aufwenden möchte.<sup>18</sup> Hierzu stehen die in diesem Beitrag betrachteten, unterschiedlichen Vorsorgealternativen ( $\bullet$ ) zur Verfügung.<sup>19</sup> Aus den periodisch bzw. jährlich investierbaren Ansparbeiträgen ( $\Delta V^{(\bullet)}$ ) wird jeweils ein Deckungsstock ( $V_m^{(\bullet)}$ ) gebildet,<sup>20</sup> der anschließend verrentet wird.<sup>21</sup> Je nach Vorsorgeform variieren steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung in Anwartschafts- und Rentenphase, woraus unterschiedliche Nettozusatzrenten<sup>22</sup> resultieren, welche schließlich miteinander verglichen werden.<sup>23</sup>

12 Wird von einem kassenindividuellen Zusatzbeitrag sowie dem Pflegeversicherungsbeitragszuschlag für Kinderlose abstrahiert, sind bei einem Höchstbetrag von 1.900 € die Pflegeversicherungsbeiträge ab einem Einkommen i.H.v. 22.157,43 € nicht mehr abzugsfähig.

13 Im Drei-Schichten-Modell der Altersvorsorge gehören Riester-Förderung und bAV zur zweiten Schicht.

14 Es handelt sich folglich um die dritte Schicht im Drei-Schichten-Modell der Altersvorsorge.

15 Im ursprünglichen Gesetzentwurf war dahingegen vorgesehen, dass die Pflichtweitergabe der eingesparten Sozialversicherungsbeiträge nur in Zusammenhang mit der reinen Beitragszusage eintritt.

16 Es kann sich somit wahlweise um eine Direktversicherung, eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds handeln.

17 Dies erscheint sinnvoll, da Geringverdienern diese Durchführungswege in der Regel nicht offenstehen.

18 Von eventuell entgegenstehenden tarif- oder arbeitsvertraglichen Restriktionen wird abstrahiert.

19 ( $\bullet$ ) ist als Platzhalter für die nachfolgend betrachteten Vorsorgealternativen zu verstehen.

20 Dies erfolgt durch Anwendung des Rentenendwertfaktors  $ewf[r, m]$  bzw.  $ewf[r^{A, Spar}, m]$ .

21 Dies erfolgt durch Anwendung des Wiedergewinnungsfaktors  $wgf[r, n]$  bzw.  $wgf[r^{R, Spar}, n]$ .

22 Hierbei handelt es sich jeweils um die Nettozusatzrente, die zusätzlich erzielt wird, da der Steuerpflichtige den zur Disposition stehenden Teil des Bruttolohns nicht für Konsumzwecke verwendet, sondern in eine Form der Altersvorsorge investiert. Die Höhe der gesetzlichen Nettorenten, die der Steuerpflichtige aufgrund der Verbeitragung des für Konsumzwecke verwendeten Arbeitslohns erzielt, ist unabhängig von der Wahl der Vorsorgealternative. Dieser Teil der Rente wird daher nicht weiter betrachtet.

23 Kapitel III orientiert sich hinsichtlich Vorgehensweise und Notation stark an Menzel, BetrAV 2017, 4.

## 1. Lohnauszahlung und private Riester-Förderung

Wählt der Arbeitnehmer eine Lohnauszahlung und die anschließende Anlage in einem privaten Riester-Vertrag, handelt es sich um eine rein private Vorsorgeform.<sup>24</sup> Der Bruttolohn wird daher der gewöhnlichen Besteuerung (mit dem Steuersatz  $s_A$ ) und Verbeitragung in der Sozialversicherung unterworfen. Der Gesamtsozialversicherungsbeitragssatz ( $b_A$ ) setzt sich aus den hälftigen Beitragssätzen zu den einzelnen Sozialversicherungszweigen (gesetzliche Krankenversicherung, Pflegeversicherung, Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung) zusammen.<sup>25</sup>

Sozialversicherungsbeiträge werden jeweils nur bis zur Höhe der einschlägigen Beitragsbemessungsgrenze erhoben. Aus Vereinfachungsgründen werden diese Grenzen fortan hinsichtlich der Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge vernachlässigt. Insofern wird unterstellt, dass das Arbeitsentgelt die niedrigste Beitragsbemessungsgrenze nicht übersteigt.<sup>26</sup> Diese Einschränkung erscheint angemessen, da in diesem Beitrag insbesondere die Förderung der Altersvorsorge von Gering- und Niedrigverdienern untersucht wird.

Der sich ergebende Nettolohn kann als Eigenbeitrag in einen privaten Riester-Vertrag eingezahlt werden. Die Riester-Förderung besteht zunächst aus einer Zulagengewährung. Jeder Zulagenberechtigte hat Anspruch auf Grundzulage i.H.v. 175 € jährlich.<sup>27</sup> Zusätzlich besteht für jedes Kind, für das gegenüber dem Zulagenberechtigten Kindergeld festgesetzt wird, Anspruch auf 300 € Kinderzulage jährlich.<sup>28</sup> Die volle Höhe der Zulagen ( $Zu^{max}$ ) wird jedoch nur gewährt, wenn der Mindesteigenbeitrag (*Mind*) erbracht wurde. Dieser beträgt vier Prozent der im vorangegangenen Kalenderjahr erzielten und um die Zulagen gekürzten beitragspflichtigen Einnahmen ( $L$ ). In jedem Fall muss der Sockelbetrag i.H.v. 60 € als Mindesteigenbeitrag geleistet werden. Der Mindesteigenbeitrag ist auch nach oben hin beschränkt. Er übersteigt den Sonderausgabenhöchstbetrag i.S.d. § 10a Abs. 1 EStG i.H.v. 2.100 € abzgl. des Zulagenanspruchs nicht.<sup>29</sup> Bei Unterschreitung des Mindesteigenbeitrags wird die Zulage anteilig gekürzt.

Die Riester-Förderung besteht außerdem – alternativ – aus dem Sonderausgabenabzug i.S.d. § 10a Abs. 1 EStG.<sup>30</sup> Die vom Steuerpflichtigen selbst aufgewendeten Eigenbeiträge sowie die erhaltenen Zulagen werden bis zu einem Höchstbetrag von 2.100 € als Sonderausgaben berücksichtigt. In einer Günstigerprüfung von Amts wegen wird geprüft, ob die aus dem Sonderausgabenabzug resultierende Steuerminderung die Höhe der Zulagen übersteigt. Ist dies der Fall, werden die erhaltenen Zulagen auf die Steuerminderung angerechnet, um eine Doppelbegünstigung zu verhindern. Dies geschieht, indem die tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Zulagen erhöht wird.

Zusammengefasst kann festgestellt werden, dass die Riester-Förderung entweder aus der Gewährung der Zulagen (Zulagenfall) oder einer Steuererstattung aufgrund eines etwaig vorteilhaften Sonderausgabenabzugs (Sonderausgabenfall) besteht. Im Sonderausgabenfall muss nun eine Annahme darüber getroffen werden, wie die Steuererstattung ( $S$ ) modellendogen Berücksichtigung findet.<sup>31</sup> Hierzu wird unterstellt, dass die Steuererstattung vom Arbeitnehmer antizipiert und vorweg in derselben Periode in den Altersvorsorgevertrag eingezahlt werden kann.<sup>32</sup> Damit erhöht sich der geleistete Eigenbeitrag, womit auch eine weitere Steuererstattung induziert wird, die wieder

rum vom Arbeitnehmer antizipiert und in den Vertrag eingezahlt wird. Es gilt jedoch zu bedenken, dass der nun höhere Eigenbeitrag auch eine höhere Zulage bedingt, sofern der Mindesteigenbeitrag noch nicht erreicht wurde. Die Steuererstattung wird dadurch ebenfalls beeinflusst. Die Steuererstattung verändert damit die Zulagenhöhe et vice versa. Dieser sich mehrfach wiederholende Zusammenhang schwingt sich schließlich ein.<sup>33</sup>

Die Wirkungsweise der Riester-Förderung wird an einem Beispiel in Tabelle 1 verdeutlicht. Es werden sechs unterschiedliche Arbeitnehmer betrachtet. Zwei haben ausschließlich Anspruch auf Riester-Grundzulage, zwei auf jeweils eine zusätzliche Kinderzulage und zwei weitere auf jeweils zwei zusätzliche Kinderzulagen. Es handelt sich jeweils um Geringverdiener i.S.d. § 100 EStG mit 26.400 € Bruttojahresgehalt bzw. um sozialversicherungsrechtliche Durchschnittsverdiener mit 37.873 € Jahresbruttogehalt.<sup>34</sup> Die Arbeitnehmer sind stets bereit, monatlich 50 € ihres Bruttolohns in einen privaten Riester-Vertrag zu investieren. Nach Lohnversteuerung und -verbeitragung<sup>35</sup> verbleibt der Nettolohn, der als Eigenbeitrag in den Riester-Vertrag eingezahlt wird.<sup>36</sup> Aufgrund unterschiedlicher Steuersätze<sup>37</sup> weichen diese Eigenbeiträge geringfügig voneinander ab. Bei keinem Arbeitnehmer wird der Mindesteigenbeitrag erreicht, weshalb der Zulagenanspruch anteilig gekürzt wird. Die beiden Arbeitnehmer mit ausschließlichem Anspruch auf Grundzulage bekommen zusätzlich eine Steuererstattung, da bei ihnen der Sonderausgabenfall einschlägig ist. Die Steuerpflichtigen mit zusätzlichem Anspruch auf Kinderzulagen befin-

24 In den Formeln wird diese Vorsorgealternative mit dem hochgestellten Zusatz „R“ kenntlich gemacht.

25 Vom Pflegeversicherungszusatzbeitrag sowie von krankenkassenindividuellen Zusatzbeiträgen wird abstrahiert.

26 Das Arbeitsentgelt beträgt damit nicht mehr als 53.100 € im Jahr. Dieser Wert entspricht der Beitragsbemessungsgrenze (West) für gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung.

27 Der Berufseinsteigerbonus wird vernachlässigt. Bis zum 31.12.2017 betrug die Grundzulage 154 €.

28 Für vor dem 1.1.2008 geborene Kinder verringert sich dieser Betrag auf 185 €.

29 Die Symbolik orientiert sich weitestgehend an Kiesewetter, FB 2002, 101.

30 Dieser erfolgt im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung.

31 Zunächst ist die Annahme, dass aufgrund einer empirisch nachgewiesenen Präferenz zum Gegenwartskonsum eine Steuererstattung verkonsumiert wird, insbesondere für die betrachtete Zielgruppe der Geringverdiener intuitiv. Dies würde die Vergleichbarkeit des Modells jedoch einschränken. Der Sonderausgabenfall würde damit keine Berücksichtigung finden.

32 Kiesewetter, FB 2002, 101 stellt dahingegen auf eine Nettosparleistung bzw. einen Zahlungssaldo ab, der im Sonderausgabenfall vom zuvor entrichteten Eigenbeitrag bzw. Nettolohnverzicht abweicht. Für Zwecke der hier beabsichtigten Berechnungen erscheint diese Betrachtungsweise jedoch ungeeignet, da bereits ein Schritt zuvor – am Bruttolohnverzicht – angeknüpft werden soll. Siehe hierzu die Verzahnung mit dem Arbeitgeberkalkül in Kapitel IV.

33 Zulagenhöhe und Höhe der Steuererstattung lassen sich analytisch ermitteln. Die formalisierte Herleitung erfolgt in Tabelle 5.

34 Dies entspricht dem sozialversicherungsrechtlichen Durchschnittsentgelt 2018.

35 Für sämtliche sozialversicherungsrechtlichen Werte werden die des Jahres 2018 unterstellt.

36 Zusätzlich wird eine etwaige Steuererstattung antizipiert und ebenfalls eingezahlt, womit sich der Eigenbeitrag um die Höhe der Steuererstattung erhöht.

37 Siehe hierzu Abschnitt V.2.

Zulagenanspruch	Grundzulage (175 €)		Grund- und eine Kinderzulage (475 €)		Grund- und zwei Kinderzulagen (775 €)	
Bruttajahreslohn	26.400 €	37.873 €	26.400 €	37.873 €	26.400 €	37.873 €
Eigenbeitrag ohne Zulage und Steuererstattung	354,48 €	334,78 €	354,48 €	334,78 €	354,48 €	334,78 €
Mindesteigenbeitrag	881 €	1.339,92 €	581 €	1.039,92 €	281 €	739,92 €
Erhaltene Zulage	80,17 €	55,88 €	289,81 €	152,91 €	775 €	350,65 €
Zusätzliche Steuererstattung	49,11 €	93,09 €	- €	- €	- €	- €
Jährlicher Ansparbetrag*	483,75 €	483,75 €	644,28 €	487,69 €	1.129,48 €	685,43 €

\* Alternativ ließen sich auch sog. Förderquoten ermitteln; vgl. hierzu ausführlich *Jung/Thöne*, Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen in Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln), Copenhagen Economics ApS, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) (Hrsg.), Evaluierung von Steuervergünstigungen, Band 3, 2009, S. 403-473. Hierbei handelt es sich um den relativen Anteil der staatlichen Förderung an der gesamten Sparleistung des Steuerpflichtigen. Diese variieren vorliegend zwischen 26,72 Prozent (bei Anspruch auf Grundzulage und Bruttajahreslohn i.H.v. 26.400 €) und 68,62 Prozent (bei Anspruch auf Grund- und zwei Kinderzulagen und Bruttajahreslohn i.H.v. 26.400 €). Da solche Förderquoten ausschließlich für die Anwartschaftsphase Aussagekraft besitzen, werden diese fortan nicht weiter betrachtet.

Tab. 1: Ermittlung des jährlichen Ansparbetrags bei privater Riester-Förderung (Quelle: Eigene Darstellung)<sup>38</sup>

den sich dahingegen im Zulagenfall, womit keine weitere Steuererstattung gewährt wird. Mit steigendem investiertem Bruttolohn erhöhen sich Eigenbeitrag und damit auch erhaltene Zulage, etwaige Steuererstattung und Ansparbetrag entsprechend.

Unter den getroffenen Annahmen ergibt sich der Deckungsstock am Ende der Anwartschaftsphase schließlich als die Summe der aufgezinster jährlichen Ansparbeträge. Dabei wird angenommen, dass die jeweiligen Werte über die gesamte Anwartschaftsphase in jeder Periode konstant sind.<sup>39</sup>

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass die Verbeitragung der für die Altersvorsorge aufgewendeten Bruttolohnbestandteile Ansprüche in der gesetzlichen Sozialversicherung begründet. Monetär lassen sich in diesem Modell insbesondere die Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung abbilden.<sup>40</sup> Eine Vernachlässigung dieser Ansprüche würde das Ergebnis verzerren, da die zusätzliche gesetzliche Rente einen nennenswerten Einfluss auf die resultierende Gesamtrente hat.<sup>41</sup> In der unten aufgeführten Modellrechnung machen diese Ansprüche ca. fünf bis elf Prozent der in Tabelle 3 ausgewiesenen Jahresnettoernte aus. Gemäß der Rentenformel<sup>42</sup> lassen sich die Rentenansprüche berechnen. Die monatliche gesetzliche Bruttorentenhöhe der gesetzlichen Rentenversicherung errechnet sich als Produkt aus den erreichten Entgeltpunkten ( $EP^R$ ), dem Zugangsfaktor, dem Rentenartfaktor und dem aktuellen Rentenwert ( $RW$ ). Durch Multiplikation mit dem Faktor zwölf erhält man die gesetzliche Jahresbruttorenten. Für die weitere Betrachtung sind insbesondere die erreichten Entgeltpunkte von Bedeutung, da diese in direktem Zusammenhang mit dem Bruttolohnverzicht stehen. Sie ermitteln sich durch Division des Bruttolohns des Steuerpflichtigen durch das Durchschnittsentgelt ( $\bar{\theta}$ ). Die drei verbleibenden Faktoren der Rentenformel sind wertmäßig gesetzlich konkret vorgegeben und damit unabhängig von der Höhe des Bruttolohns.<sup>43</sup>

Die gesetzliche Bruttorenten ( $G^R$ ) ist ebenso wie die Bruttorenten aus dem Riester-Vertrag ( $R^R$ ) zu versteuern. Während die Riester-Rente jedoch als private Vorsorgeform nicht der Sozialversicherungsverbeitragung unterliegt, wird die gesetzliche Rente mit dem vollen Beitragssatz zur gesetzlichen Pflegeversicherung und dem hälftigen Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenversicherung ( $b_{GRV}$ ) verbeitragt.

Zusammengefasst ergibt sich die Nettozusatzrente ( $NR^R$ ) bei Wahl der Lohnauszahlung und anschließender Investition in einen privaten Riester-Vertrag aus den Bestandteilen der Netto-Riester-Rente und der gesetzlichen Nettoernte.

## 2. Riester-Förderung in der bAV

Anstelle der privaten Riester-Förderung kann sich der Arbeitnehmer alternativ für die Riester-Förderung in der bAV entscheiden. Bis einschließlich 31.12.2017 war diese Kombination für den Großteil der Steuerpflichtigen nicht lukrativ. Dafür zeichnete eine sog. Doppelverbeitragung verantwortlich.<sup>44</sup> Um in den Genuss der Riester-Förderung zu kommen, muss der Steuerpflichtige – wie bei Privat-Riester auch – aus seinem Nettoentgelt ansparen. Als Leistungen aus einer bAV wurden die Bruttorenten bei Auszahlung – erneut – in den Zweigen der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung belastet. Das BRSG beseitigt diese doppelte Verbeitragung fortan dadurch, dass die Sozialversicherungsbeiträge nur noch auf den Arbeitslohn erhoben werden, während in der Rentenphase keine Verbeitragung mehr erfolgt.<sup>45</sup> Im Ergebnis schafft der Gesetzgeber damit eine identische Behandlung von privater und betrieblicher Riester-Förderung.<sup>46</sup> Die in Abschnitt III.1 beschriebenen Zusammenhänge gelten analog. Insbesondere ermittelt sich die

38 Die Werte ergeben sich durch Anwendung der Formeln aus Tabelle 5, „Riester-Förderung“. Bei der Ermittlung der tatsächlich erhaltenen Zulage gilt es zu berücksichtigen, dass es im Sonderausgabenfall, wie beschrieben, zu Wechselwirkungen zwischen Steuererstattung und erhaltener Zulage kommt.

39 Dadurch lässt sich der Deckungsstock vereinfacht mithilfe des Endwertfaktors ermitteln. Es wird damit unterstellt, dass der betrachtete Arbeitnehmer über die gesamte Anwartschaftsphase den gleichen Bruttolohn erhält, ergo stets Gering- oder Niedrigverdiener bleibt. Der Fragestellung des Beitrags steht dies nicht entgegen, da Lebenszyklen explizit unberücksichtigt bleiben sollen, um die „reine“ Geringverdiener-Förderung zu isolieren.

40 Daneben werden auch Ansprüche aus den anderen Zweigen der Sozialversicherung begründet. Diese werden mangels Quantifizierbarkeit nicht weiter betrachtet.

41 Ein häufiger Kritikpunkt an der Entgeltumwandlung ist insbesondere, dass Ansprüche in der gesetzlichen Rentenversicherung verloren gehen.

42 Gemäß §§ 63 ff. SGB VI.

43 Es gelten annahmegemäß ein Zugangsfaktor von 1,0, ein Rentenartfaktor von 1,0 sowie der seit 1.7.2017 gültige aktuelle Rentenwert (West) von 31,03 € pro Monat.

44 Siehe hierzu ausführlich *Kiesewetter/Grom/Menzel/Tschinkl*, Optimierungsmöglichkeiten bei den bestehenden steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Förderregelungen der betrieblichen Altersversorgung, 2016 und *Menzel*, BetrAV 2016, 578.

45 So auch *Dommermuth/Schiller*, NWB 2017, 2745 f.

46 Ein Überblick über die modelltheoretische Wirkungsweise der Riester-Förderung in der bAV vor Abschaffung der Doppelverbeitragung sowie eine Diskussion hinsichtlich der Reformoptionen rein vor- oder nachgelagerter Verbeitragung finden sich in *Menzel*, BetrAV 2017, 4.

Höhe der resultierenden Nettozusatzrente im Falle der Riester-Förderung in der bAV wie eben dargestellt.

Somit gibt es seit dem 1.1.2018 keine Unterschiede mehr in der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung zwischen privater und betrieblicher Riester-Förderung. Für Zwecke dieses Beitrags entsprechen sich damit diese beiden Vorsorgeformen.

### 3. Entgeltumwandlung

Verlässt man das Förderinstrument der Riester-Rente, steht dem Arbeitnehmer ferner die originäre Form der bAV offen. Im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 9 SVEV kann Arbeitsentgelt steuer- und sozialversicherungsfrei umgewandelt werden.<sup>47</sup> Im BRSBG wurde der steuerrechtliche Dotierungsrahmen jüngst von vier Prozent auf acht Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung (West) angehoben. Eine entsprechende sozialversicherungsrechtliche Angleichung wurde dahingegen nicht vorgenommen. Hier bleiben weiterhin bis zu vier Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung (West) von der Verbeitragung ausgenommen.<sup>48</sup> Nachfolgend wird unterstellt, dass dieser Grenzwert nicht überschritten wird, da er für Geringverdiener i.d.R. nicht von Bedeutung ist. Die Dotierungen in den Modellrechnungen erfolgen somit aus dem steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bruttolohn.

An dieser Stelle ist die bereits angesprochene Pflichtweitergabe der vom Arbeitgeber eingesparten Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen. Diese bewirkt, dass sich der jährliche Ansparbetrag vor Zinsen ( $\Delta V^{3,63}$ ) um den Pauschalbetrag von 15 Prozent des umgewandelten Entgelts erhöht. Dies gilt gem. § 1a Abs. 1a BetrAVG so verpflichtend erst für Neuzusagen ab dem 1.1.2019.<sup>49</sup> Diese Neuerung wird hier abgebildet. Vereinfachend wird unterstellt, dass der Arbeitgeber bereits zum 1.1.2018 einen entsprechenden Zuschuss leistet.

Der Deckungsstock am Ende der Anwartschaftsphase ergibt sich erneut aus der thesaurierten Summe der jährlich investierten Beiträge. Nach fairer Verrentung verbleibt eine Bruttorente, die der Besteuerung und der Verbeitragung unterliegt. Der Beitragsatz ( $b_{bAV}$ ) setzt sich aus (vollem) Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeitragsatz zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung zusammen.<sup>50</sup> Schließlich verbleibt eine Nettorente aus der bAV. Diese ist zugleich die Nettozusatzrente bei Wahl der Entgeltumwandlung. Eine – zusätzliche – gesetzliche Rente ist dahingegen nicht gegeben, da die Ansparung bei (Brutto-) Entgeltumwandlung aus beitragsfreiem Bruttogehalt erfolgt.

### 4. Arbeitgeberfinanzierte bAV

Da § 3 Nr. 63 EStG keine Unterscheidung zwischen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberfinanzierung vornimmt, erfolgt die Ansparung im Fall der Finanzierung durch den Arbeitgeber – in den erwähnten Grenzen – analog zu oben und damit steuer- und sozialversicherungsfrei.<sup>51</sup> Der bei Entgeltumwandlung zur Verfügung stehende und umgewandelte Bruttolohn ist nun als zusätzlicher Arbeitgeberbeitrag zu interpretieren.<sup>52</sup> Im Gegensatz zur Entgeltumwandlung ist der Arbeitgeber nun jedoch nicht verpflichtet, die eingesparten Sozialversicherungsbeiträge an den Arbeitnehmer weiterzureichen.<sup>53</sup> Der Arbeitgeber erbringt in diesem Fall eine zusätzliche, freiwillige Leistung; eine Einsparung von Sozialversicherungsbeiträgen liegt daher nicht vor.

Das weitere Vorgehen zur Ermittlung der Nettorenten entspricht ansonsten demjenigen in Abschnitt III.3, da die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung sodann identisch ist.

### 5. Ungeförderte Kapitalbildung

Bisher wurden ausschließlich steuerlich geförderte Anlageformen der zweiten Schicht des Drei-Schichten-Modells betrachtet. Daneben stehen dem Steuerpflichtigen auch Produkte der steuerlich nicht geförderten dritten Schicht offen. Für Zwecke dieser Untersuchung wird beispielhaft ein Banksparplan betrachtet.<sup>54</sup> Dieser soll annahmegemäß die identische Vorsteuerrendite wie die bisher betrachteten Vorsorgeformen aufweisen. Er wird jährlich mit dem nach Besteuerung und Verbeitragung verbleibenden Nettolohn bespart.<sup>55</sup>

Im Gegensatz zu den bisherigen Anlageformen erfolgt die Thesaurierung des Deckungsstocks nicht mit der Bruttorente, sondern mit der Nettorente nach Versteuerung der Kapitalerträge. Diese werden fallabhängig entweder mit dem gesonderten, die Einkommensteuerlast abgeltenden Steuersatz i.H.v. 25 Prozent oder dem niedrigeren persönlichen Einkommensteuersatz ( $s_A$ ) besteuert.<sup>56</sup> Der am Ende der Anwartschaftsphase gebildete Deckungsstock wird nun durch einen individuellen Entnahmeplan verrentet. Aufgrund der Annahme vollständiger Sicherheit kann eine jährlich konstante Bruttorente ermittelt werden.<sup>57</sup> Mit dieser Vorgehensweise wird analog zu den Versicherungsverträgen eine ungeförderte „Rente“ nachgebildet. Diese Entnahme aus dem Deckungsstock bzw. Annuität unterliegt weder der Besteuerung noch der Verbeitragung.<sup>58</sup>

47 In den Formeln wird diese Vorsorgealternative mit dem hochgestellten Zusatz „3,63“ kenntlich gemacht.

48 In 2018 sind dies 3.120 € jährlich.

49 Außerdem gilt der Pflichtzuschuss gem. § 23 Abs. 2 BetrAVG auch bei Entgeltumwandlungen im Rahmen einer reinen Beitragszusage. Eine Differenzierung zwischen den verschiedenen Zusagearten kann daher unterbleiben.

50 Man spricht diesbezüglich vom sog. Kranken- (KVdR) und Pflegeversicherungsbeitragsatz der Rentner (PVdR).

51 Vgl. hierzu die Ausführungen zur Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit in Abschnitt III.3.

52 In den nachfolgenden Formeln wird diese Vorsorgealternative mit dem hochgestellten Zusatz „AF“ kenntlich gemacht.

53 Damit repräsentiert die Arbeitgeberfinanzierung in diesem Kapitel die Entgeltumwandlung ohne Pflichtzuschuss des Arbeitgebers, ergo die Entgeltumwandlung in der Fassung vor Inkrafttreten des BRSBG.

54 Kapitalgedeckte Lebensversicherungen, deren Leistungen mit dem Ertragsanteil besteuert werden, werden in dieser Untersuchung nicht berücksichtigt. Um diese abbilden zu können, bedürfte es weiterer – von den bisherigen Alternativen – abweichender Erläuterungen zur steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung. Ein etwaig zu erwartender Mehrgewinn wird der Modellverkomplizierung nicht gerecht.

55 In den Formeln wird diese Vorsorgealternative mit dem hochgestellten Zusatz „Spar“ kenntlich gemacht.

56 Auf Antrag wird gem. § 32d Abs. 6 EStG eine Günstigerprüfung durchgeführt.

57 Das gebildete Kapital könnte auch verkonsumiert werden. Dies würde dem Vergleich mit den anderen rentenförmigen Vorsorgeformen jedoch entgegenstehen.

58 Gleichwohl werden auch in der Rentenphase die auf den Deckungsstock erzielten Zinsen mit dem abgeltenden oder einem niedrigeren individuellen Steuersatz besteuert.

	Anwartschaftsphase		Rentenphase	
	Steuerrechtliche Behandlung	Sozialversicherungsrechtliche Behandlung	Steuerrechtliche Behandlung	Sozialversicherungsrechtliche Behandlung
(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	Ansparung aus durch Sonderausgabenabzug unverteuertem oder Zulage-gefördertem Bruttolohn	Ansparung aus verbeitragtem Nettoentgelt	Volle Besteuerung	Keine Verbeitragung <sup>59</sup>
Entgeltumwandlung	Ansparung aus unverteuertem Bruttolohn	Ansparung aus unverbeitragtem Bruttoentgelt Pflichtzuschuss des Arbeitgebers	Volle Besteuerung	Verbeitragung mit KVdR und PVdR
Arbeitgeberfinanzierte bAV	Ansparung aus unverteuertem Bruttolohn	Ansparung aus unverbeitragtem Bruttoentgelt	Volle Besteuerung	Verbeitragung mit KVdR und PVdR
Ungeförderte Kapitalbildung	Ansparung aus versteuertem Nettoentgelt Abgeltende Besteuerung der jährlichen Zinserträge	Ansparung aus verbeitragtem Nettoentgelt	Keine Besteuerung der Annuitäten Abgeltende Besteuerung der jährlichen Zinserträge	Keine Verbeitragung

Tab. 2: Übersicht über die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der betrachteten Alternativen (Quelle: Eigene Darstellung)

Aufgrund der Verbeitragung in der Anwartschaftsphase entstehen analog zur Alternative der Riester-Förderung ebenfalls Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die Nettozusatzrente setzt sich schließlich aus der gesetzlichen Nettorente und der Annuität aus dem Banksparplan zusammen.

## 6. Zwischenfazit

Mit den bisherigen Überlegungen lassen sich bei vorgegebenem Bruttokonsum- bzw. Bruttolohnverzicht alternativenabhängig die resultierenden Nettorenten aus Sicht des Arbeitnehmers ermitteln.<sup>60</sup> In Tabelle 2 sind steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der betrachteten Alternativen noch einmal zusammengefasst. Es erfolgt eine Unterteilung in Anwartschafts- und Rentenphase. Bzgl. der Steuer- bzw. Sozialversicherungsfreiheit wird unterstellt, dass die einschlägigen Freibeträge nicht überschritten werden.

Anhand eines Modellfalls werden die Wirkungsweisen kurz dargestellt. Es wird ein für die Vorsorgeentscheidung repräsentativer Steuerpflichtiger betrachtet, der zu Beginn der Anwartschaftsphase 30 Jahre alt ist. Bei Jüngeren spielt Altersvorsorge erfahrungsgemäß keine Rolle.<sup>61</sup> Unter perfekter Voraussicht sei bekannt, dass der betrachtete Arbeitnehmer über die 37 Jahre andauernde Anwartschaftsphase jährlich einen identischen Bruttoarbeitslohn bezieht. Mit Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters von aktuell 67 Jahren beginnt die Rentenphase. Diese dauere 20 Jahre an. Damit wird näherungsweise die durchschnittliche Restlebenserwartung eines 67-Jährigen abgebildet.<sup>62</sup>

Die Vorsteuerrendite beträgt jährlich zwei Prozent. Es wird erneut auf die bereits in Abschnitt III.1 betrachteten Arbeitnehmer Bezug genommen. Die Steuerpflichtigen haben Anspruch auf Grundzulage i.H.v. 175 € jährlich. Die Höhe der Nettozusatzrente hängt nun nur noch von der Höhe des von den Arbeitnehmern beabsichtigten Bruttokonsum- bzw. Bruttolohnverzichts sowie etwaiger zusätzlicher Kinderzulagen ab. Wäre der Arbeitnehmer beispielsweise erneut bereit, monatlich 50 € seines Bruttolohns nicht für Konsumzwecke zu nutzen, kann er in der Rentenphase eine zusätzliche Nettorente erzielen. Diese jährliche Nettorentenhöhe ist in Abhängigkeit der Vorsorgeform, der Anzahl der Kinderzulagen sowie des Bruttojahreslohns Tabelle 3 zu entnehmen.

Es zeigt sich, dass die Entgeltumwandlung aufgrund des 15-prozentigen Pflichtzuschusses den anderen Alternativen bei ausschließlicher Anspruch auf Grundzulage zunächst über-

Zulagenanspruch	Grundzulage (175 €)		Grund- und eine Kinderzulage (475 €)		Grund- und zwei Kinderzulagen (775 €)	
Bruttojahreslohn	26.400 €	37.873 €	26.400 €	37.873 €	26.400 €	37.873 €
(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	1.795 €	1.426 €	<b>2.326 €</b>	1.437 €	<b>3.929 €</b>	<b>1.956 €</b>
Entgeltumwandlung	<b>1.889 €</b>	<b>1.501 €</b>	1.889 €	<b>1.501 €</b>	1.889 €	1.501 €
Arbeitgeberfinanzierung	1.643 €	1.305 €	1.643 €	1.305 €	1.643 €	1.305 €
Ungeförderte Kapitalbildung	1.368 €	1.219 €	1.368 €	1.219 €	1.368 €	1.219 €

Tab. 3: Nettozusatzrente bei 50 € monatlichem Bruttokonsumverzicht in Abhängigkeit der Kinderzulagen (Quelle: Eigene Darstellung)<sup>63</sup>

legen ist.<sup>64</sup> Dies gilt für beide betrachteten Bruttolöhne. An zweiter Stelle liegt bei ausschließlicher Anspruch auf Grund-

59 Gilt bzgl. der Riester-Förderung in der bAV erst seit 1.1.2018.

60 So teilweise auch geschehen bei Menzel, BetrAV 2017, 4.

61 Laut GDV lag das durchschnittliche Eintrittsalter bei Lebensversicherungen in 2012 geschlechterübergreifend bei ca. 37 Jahren; vgl. hierzu GDV, 37 Jahre: Mittleres Eintrittsalter bei Lebensversicherungen weiter auf hohem Niveau, 2014. Damit erscheint ein hier angenommenes Eintrittsalter von 30 Jahren als für die betrachtete Einkommensgruppe realistisch. Es ist zu vermuten, dass Geringverdiener tendenziell keine langjährigen Ausbildungszeiten aufweisen und damit früher als der Durchschnitt vor einer Altersvorsorgeentscheidung stehen. Ob der Gering- oder Niedrigverdiener schließlich tatsächlich in eine Altersvorsorge investiert, ist für die zu beantwortende Fragestellung wiederum irrelevant. Der vorliegende Beitrag betrachtet einen Arbeitnehmer, der die grundsätzliche Vorsorgeentscheidung bereits getroffen hat.

62 Die am 20.10.2016 vom Statistischen Bundesamt veröffentlichte Sterbetafel 2013/2015 sieht für heute 67-jährige Frauen eine durchschnittliche Restlebenserwartung von 19,2 Jahren und für Männer von 16,3 Jahren vor; vgl. BMF, Schr. v. 4.11.2017. Es gilt jedoch zu bedenken, dass in den nächsten Jahrzehnten die Lebenserwartung weiterhin ansteigt. Laut Statistischem Bundesamt liegt die Restlebenserwartung einer heute 30-jährigen (Geburtsjahrgang 1988) nach Vollendung des 67. Lebensjahrs bei 22,12 Jahren, die eines heute 30-jährigen bei 18,66 Jahren; vgl. Statistisches Bundesamt, Generationensterbetafel für Deutschland, 2016, S. 191 und 420. Die Annahme einer 20-jährigen Rentenphase erscheint damit – im Durchschnitt – plausibel.

63 Die Eurobeträge sind auf volle Euro gerundet. Die Werte ermitteln sich durch Anwendung der Formeln aus Tabelle 5 bis 7.

64 Ohne Pflichtweitergabe ergäben sich keine Unterschiede zur Arbeitgeberfinanzierung; vgl. hierzu auch Fn. 53.

zulage die Riester-Förderung, die die Arbeitgeberfinanzierung um 152 € bzw. 121 € dominiert. Die alternative Investition in einem ungeförderten Banksparplan fällt gegenüber den anderen Vorsorgeformen stets ab. Hieran wird beispielhaft die Vorteilhaftigkeit steuerlich geförderter gegenüber ungeförderten Vorsorgeformen deutlich. Dass die Vorteilhaftigkeit der Riester-Förderung mit der Anzahl der Kinderzulagen steigt, wird ebenfalls ersichtlich. Bei Anspruch auf eine zusätzliche Kinderzulage steigt die Riester-Förderung beim Geringverdiener bereits auf den ersten Platz der Rangfolge auf. Bei zwei Kinderzulagen ist die Riester-Förderung schließlich auch bei einem Durchschnittsverdiener die lukrativste Vorsorgeform. Zwar kann aus dieser Tabelle keine global eindeutige Rangfolge abgeleitet werden, jedoch kann der Alternativenvergleich bereits an dieser Stelle auf die drei lukrativsten Vorsorgeformen Riester-Förderung, Entgeltumwandlung und Arbeitgeberfinanzierung eingeschränkt werden. Die ungeförderte Kapitalbildung wird fortan nicht weiter betrachtet, da sie stets zu deutlich geringeren Nettoerträgen führt.<sup>65</sup>

Die formale Darstellung im Anhang ermöglicht es dem interessierten Leser, die Berechnungen nachzuvollziehen und nach Bedarf zu variieren. Andernfalls können sie unbeachtet bleiben.

#### IV. Ermittlung der Gesamtkosten des Arbeitgebers

Insbesondere um den BAV-Förderbetrag abbilden zu können, muss die Sphäre des Arbeitgebers betrachtet werden. Die einzelnen Vorsorgeformen, zwischen denen der Arbeitnehmer wählen kann, sind aus Sicht des Arbeitgebers mit unterschiedlich hohen Kosten ( $K^{(\bullet)}$ ) verbunden, die im Folgenden ermittelt werden.

##### 1. Lohnauszahlung und private Riester-Förderung

Bei gewöhnlicher Lohnauszahlung hat der Arbeitgeber seinen Anteil zur Sozialversicherung auf den Bruttolohn zu entrichten. Diese Sozialversicherungsbeiträge sowie das Gehalt an sich sind als Betriebsausgaben abzugsfähig und wirken sich gewinnmindernd aus. Aus Sicht des Arbeitgebers macht es keinen Unterschied, ob der Arbeitnehmer seinen versteuerten und verbeitragten Nettolohn verkonsumiert oder in eine private Form der Altersvorsorge investiert. Mit Hinblick auf die Fragestellung dieses Beitrags wird aber angenommen, dass der Arbeitnehmer den Lohn in einen (privaten) Riester-Vertrag investiert (vgl. Abschnitt III.1).<sup>66</sup>

##### 2. BAV-Förderbetrag und arbeitgeberfinanzierte bAV

Mit Wirkung zum 1.1.2018 hat der BAV-Förderbetrag als weiteres Förderinstrument für Geringverdiener Einzug in die bAV gehalten.<sup>67</sup> Es mag zunächst überraschen, dass der BAV-Förderbetrag als Förderung der Arbeitnehmer kommuniziert wird, hier jedoch erst bei Betrachtung der Arbeitgeberseite Berücksichtigung findet. Dies liegt daran, dass der BAV-Förderbetrag eine gänzlich neue Ausrichtung im Vergleich zu anderen Fördermaßnahmen und insbesondere zur Riester-Förderung aufweist. So werden die Riester-Zulagen nur demjenigen gewährt, der selbst einen Eigenbeitrag leistet. Diese Herangehensweise ist anerkannt und beugt Missbräuchen vor. Ferner hat der Steuerpflichtige einen großzügigen Anreiz, eigenverantwortlich eine – zumindest teilweise – eigenfinanzierte kapitalgedeckte

Altersvorsorge aufzubauen. Aus diversen Studien ist jedoch bekannt, dass selbst der Mindesteigenbeitrag i.H.v. 60 € für einige Arbeitnehmer und insbesondere Geringverdiener eine zu hohe Hürde darstellt.<sup>68</sup> Da eine staatliche Zulage – sofern es sich nicht um ein reines „Geschenk“ handeln soll – jedoch nicht ohne Eigenbeitrag auskommt, erscheint es konsequent, diesen von anderer Seite einzufordern. Der BAV-Förderbetrag ermöglicht dies und bietet dem Arbeitgeber fortan gleichzeitig einen Anreiz, seinen geringverdienenden Arbeitnehmern eine bAV zu finanzieren.

Der BAV-Förderbetrag ist für sich betrachtet keine neue Form der bAV und auch kein neuer Durchführungsweg sowie keine neue Zusageart. Vielmehr kann er mit den bereits bekannten externen betrieblichen Vorsorgeformen kombiniert werden, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt werden. Um grundsätzlich Zugang zum BAV-Förderbeitrag zu erhalten, muss eine arbeitgeberfinanzierte Zusage vorliegen. Insofern ist der zur Disposition stehende Bruttolohn- bzw. Bruttokonsumverzicht in diesem Abschnitt als zusätzlicher Arbeitgeberzuschuss zu verstehen. Weitere grundsätzliche Voraussetzung zur Inanspruchnahme des BAV-Förderbetrags ist, dass es sich beim Arbeitnehmer um einen Geringverdiener handelt. Der Gesetzgeber definiert einen solchen als Bezieher eines Arbeitsentgelts ( $L$ ) von bis zu 26.400 € jährlich.<sup>69</sup>

Zum anderen muss der Mindesteigenbeitrag als Arbeitgeberzuschuss gem. § 100 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG i.H.v. 240 € überschritten werden. Dieser muss als zusätzlicher Arbeitgeberzuschuss in eine Direktversicherung, einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse eingezahlt werden.<sup>70</sup> Ausschlaggebend für die Beurteilung ist der tatsächlich in den Vertrag gezahlte Betrag ( $L^{AF}$ ). Falls die Voraussetzungen erfüllt sind, erhält der Arbeitgeber den BAV-Förderbetrag, der gem. § 100 Abs. 2 Satz 1 EStG 30 Prozent des zusätzlichen Arbeitgeberbeitrags, höchstens jedoch 144 € beträgt. Im Regelfall wird die Vorsorge des Arbeitnehmers damit zu 70 Prozent durch den Arbeitgeber und zu 30 Prozent durch den Fiskus finanziert. An dieser Stelle wird auch ersichtlich, weshalb der BAV-Förderbetrag als För-

65 Dies gilt so für sämtliche Fallkonstellationen. In einem ersten Schritt kann daher die ungeförderte Kapitalbildung aus dem Alternativenvergleich ausgeschlossen werden.

66 Alternativ könnte der Arbeitnehmer den Nettolohn in eine ungeförderte private Altersvorsorge investieren. Da diese Vorsorgeform jedoch keine besondere, vorteilhafte Behandlung auf Seiten des Arbeitgebers genießt, fällt diese hinter die anderen Alternativen zurück. Die ungeförderte private Altersvorsorge wird daher fortan unter Verweis auf die obigen Ausführungen ausschließlich erneut in Abbildung 5 und ansonsten nicht weiter betrachtet.

67 Eine grundsätzliche Einführung zum BAV-Förderbetrag sowie zu den damit zusammenhängenden Anreizwirkungen findet sich in *Kiesewetter et al.* (Fn. 44) S. 158–163.

68 Vgl. beispielsweise *Kiesewetter et al.* (Fn. 44) S. 158–163.

69 In einem ersten Entwurf zum BRSG wurde die Grenze noch auf 24.000 € festgelegt. Es wird von einem jährlichen Lohnzahlungszeitraum ausgegangen.

70 Es muss sich gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 EStG im Vergleich zum Referenzjahr 2016 um einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag handeln. Arbeitgeber, die bereits 2016 Zuschüsse geleistet haben, müssen diese dementsprechend erhöhen. Die in Abschnitt IV.1 skizzierten Vorsorgeformen berechnen daher nicht zum Erhalt des BAV-Förderbetrags. Ferner sind die nicht versicherungsförmigen Durchführungswege (Direktzusage und Unterstützungskasse) von der Förderung ausgeschlossen. Der ggf. einschlägige 15-prozentige Pflichtzuschuss des Arbeitgebers gilt nicht als zusätzlicher Arbeitgeberbeitrag i.S.d. § 100 EStG.

derinstrument für geringverdienende Arbeitnehmer verstanden wird. Durch den BAV-Förderbetrag wird eine bAV im Vergleich zur Lohnerhöhung relativ gesehen günstiger. Ohne den Förderbetrag bestünde aus Sicht des Arbeitgebers kein (monetärer) Anreiz, den Arbeitnehmern eine arbeitgeberfinanzierte Altersvorsorge zu gewähren, da für ihn die Lohnauszahlung zu identischen Kosten führte. Im Ergebnis bewirkt der BAV-Förderbetrag somit, dass Arbeitnehmer gänzlich ohne eigene Beiträge eine Altersvorsorge aufbauen können.<sup>71</sup>

An dieser Stelle wird kurz auch auf die Behandlung aus Sicht des Arbeitnehmers eingegangen. Bei ihm bleiben der Arbeitgeberzuschuss i.S.d. § 100 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG, höchstens jedoch 480 € gem. § 100 Abs. 6 Satz 1 EStG steuerfrei. Entsprechend liegt gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 SvEV auch sozialversicherungsrechtlich kein beitragspflichtiges Arbeitsentgelt vor. Gemäß § 100 Abs. 6 Satz 2 EStG bleibt auch die Steuerfreiheit i.S.d. § 3 Nr. 63 EStG unberührt. Es handelt sich folglich um einen zusätzlichen Dotierungsrahmen.<sup>72</sup> Auch hieran wird deutlich, dass der BAV-Förderbetrag als Arbeitnehmerförderung zu verstehen ist.

Der Anwendungsbereich des BAV-Förderbetrags ist daher ausschließlich auf die arbeitgeberfinanzierte bAV i.R.d. § 3 Nr. 63 EStG beschränkt. Hier haben weder Arbeitnehmer noch Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge zu tragen.<sup>73</sup> Der Arbeitgeberzuschuss an sich ist als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der BAV-Förderbetrag mindert jedoch den Betriebsausgabenabzug.

### 3. Entgeltumwandlung

Der Förderrahmen des § 3 Nr. 63 EStG differenziert auch aus Sicht des Arbeitgebers nicht zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerfinanzierung. Daher spart der Arbeitgeber auch bei Entgeltumwandlung des Arbeitnehmers im Vergleich zur Lohnauszahlung Sozialversicherungsbeiträge ein. Der Arbeitgeber kann somit bisher implizit monetär von der Entscheidung seines Arbeitnehmers zur Entgeltumwandlung profitieren. Das BRSG sieht diesbezüglich fortan einen Paradigmenwechsel vor. Sofern sich der Arbeitnehmer zur Entgeltumwandlung entscheidet, wird der Arbeitgeber verpflichtet, 15 Prozent des umgewandelten Entgelts an den externen Versorgungsträger weiterzureichen. Dies gilt so für Zusagen ab dem 1.1.2018 im Rahmen der reinen Beitragszusage sowie ab 1.1.2019 für sämtliche ab dann neu getätigte Zusagen. Ab 1.1.2022 wird diese Regelung ferner auf den gesamten (Alt-)Bestand an Entgeltumwandlungen angewandt. Der umgewandelte Bruttolohn sowie der Pflichtzuschuss sind als Betriebsausgabe abzugsfähig. Da bei Entgeltumwandlung keine Form der arbeitgeberfinanzierten bAV vorliegt, hat der Arbeitgeber keinen Anspruch auf den BAV-Förderbetrag. Insbesondere berechtigt auch der Pflichtzuschuss des Arbeitgebers nicht zum BAV-Förderbetrag.<sup>74</sup>

### 4. Riester-Förderung in der bAV

Gemäß 3 Nr. 63 Satz 2 EStG i.V.m. § 1a Abs. 3 BetrAVG kann der Steuerpflichtige zugunsten der Riester-Förderung auf die Steuerfreiheit der Beiträge verzichten. Voraussetzung ist jedoch, dass ein Anspruch auf Entgeltumwandlung besteht. Insofern kann die Riester-Förderung in der betrieblichen Sphäre nur mittels Arbeitnehmerfinanzierung erfolgen. Dies schließt

den BAV-Förderbetrag aus. Somit bestehen auch aus Blickwinkel des Arbeitgebers keine Unterschiede zwischen privater und betrieblicher Riester-Förderung. Die Kosten des Arbeitgebers ermitteln sich damit analog zu Abschnitt IV.1. Aufgrund des Gleichlaufs auch auf Seiten des Arbeitgebers wird fortan nicht zwischen privater und betrieblichen Riester-Förderung differenziert. Die Kosten des Arbeitgebers werden nicht von der Höhe des Zulagenanspruchs beeinflusst.

### 5. Zwischenfazit

Durch das bisher aufgestellte Modell lassen sich die Wirkungsweisen der betrachteten Vorsorgealternativen jeweils sowohl aus Sicht des Arbeitnehmers als auch des Arbeitgebers betrachten. Die in diesem Kapitel gewählte Vorgehensweise ermöglicht eine Ermittlung der Kosten des Arbeitgebers bei vorgegebenem Arbeitgeberbeitrag bzw. Bruttokonsumverzicht des Arbeitnehmers. Die Gesamtkosten vor Berücksichtigung von Ertragsteuern sind in Tabelle 4 abgetragen. Es werden ein Geringverdiener sowie ein Durchschnittsverdiener betrachtet. Der Bruttokonsumverzicht bzw. der zusätzliche Arbeitgeberbeitrag seien erneut 50 € monatlich. Dieser Arbeitgeberbeitrag übersteigt den Mindestbetrag i.S.d. § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG i.H.v. 240 € jährlich, womit in Bezug auf den Geringverdiener bei Arbeitgeberfinanzierung Anspruch auf den BAV-Förderbetrag besteht.

Bruttojahreslohn	26.400 €	37.873 €
(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	716,25 €	716,25 €
Entgeltumwandlung	690 €	690 €
Arbeitgeberfinanzierung unter Berücksichtigung des BAV-Förderbetrags	456 €	600 €

**Tab. 4:** Jährliche Gesamtkosten des Arbeitgebers bei 50 € monatlichem Bruttokonsumverzicht bzw. zusätzlichem Arbeitgeberbeitrag<sup>75</sup> (Quelle: Eigene Darstellung)

Es wird ersichtlich, dass die Gewährung von Barlohn, den der Arbeitnehmer sodann in einen Riester-Vertrag einzahlt, für den Arbeitgeber mit den höchsten Kosten verbunden ist. Die Entgeltumwandlung ist geringfügig günstiger. Dies liegt daran, dass der Arbeitgeber bei Entgeltumwandlung zwar verpflichtet wird, 15 Prozent des umgewandelten Betrags hinzuzugeben, dies jedoch nicht in voller Höhe den eingesparten Sozialversicherungsbeiträgen entspricht. Würde man den Pflichtzuschuss in Höhe des tatsächlichen Sozialversicherungsbeitragsatzes von derzeit 19,375 Prozent festlegen, entsprächen sich die Kosten von Barlohnauszahlung und Entgeltumwand-

71 Die Auszahlung des BAV-Förderbetrags erfolgt durch Verrechnung mit der abzuführenden Lohnsteuer. Dadurch wird gewährleistet, dass der Arbeitgeber den ihm zustehenden Betrag nur kurzfristig vorfinanzieren muss. Eine weitere Verzahnung mit der Lohnsteuer ist indes nicht gegeben.

72 Wie bereits erläutert, überschreitet der betrachtete Arbeitnehmer diese Freibeträge nicht.

73 Der zusätzliche Arbeitgeberbeitrag darf damit erneut 3.120 € nicht übersteigen. Hinsichtlich der betrachteten Zielgruppe ist diese Annahme unkritisch.

74 Vgl. BMF v. 6.12.2017 – IV C 5 - S 2333/17/10002, BStBl. I 2017, 147 Rz. 112.

75 Die Eurobeträge sind auf volle Euro gerundet.

lung.<sup>76</sup> Die Arbeitgeberfinanzierung ist die kostengünstigste Alternative des Arbeitgebers. Dies liegt zunächst daran, dass er – ohne Verpflichtung zur (anteiligen) Weitergabe – Sozialabgaben einspart. Das bedeutet, dass auch ohne die Gewährung des BAV-Förderbetrags die Arbeitgeberfinanzierung am günstigsten ist. Ab einem Arbeitgeberzuschuss i.H.v. 240 € besteht für den Arbeitgeber, der dem Geringverdiener eine bAV finanziert, ein Anrecht auf den BAV-Förderbetrag. Dieser führt zu einer deutlichen Entlastung und reduziert die Kosten des Arbeitgebers erheblich. Im obigen Beispiel werden die Kosten des Arbeitgebers um den maximalen BAV-Förderbetrag i.H.v. 144 € von 600 € auf 456 € vermindert.

## V. Gesamtheitliche Betrachtung

Die in den Kapiteln III und IV dargestellten Sichtweisen werden nun zusammengeführt. Es wird die Annahme getroffen, dass der Arbeitgeber zum 1.1.2018 bereit ist, seinem Arbeitnehmer einen vorgegebenen Betrag für Zwecke seiner Altersvorsorge zur Verfügung zu stellen. Der Arbeitnehmer kann sodann entscheiden, welche Form der Altersvorsorge er wählt. Wie bereits dargestellt, entscheidet sich der Arbeitnehmer ausschließlich anhand der resultierenden Nettorenten.

Der Arbeitgeber wird seinerseits jedoch nicht für alle Vorsorgevarianten den identischen Arbeitgeberzuschuss zur Verfügung stellen, da dies für ihn – wie in Abschnitt IV.4 dargestellt – zu unterschiedlich hohen Kosten führen würde. Vielmehr wird angenommen, dass der Arbeitgeber grundsätzlich indifferent zwischen den einzelnen Vorsorgeformen ist, sofern die Kosten, die er zu tragen hat, identisch sind. An den erzielbaren Vorteilen aus den verschiedenen Varianten der Altersvorsorge partizipiert somit ausschließlich der Arbeitnehmer.<sup>77</sup>

Ausgangspunkt ist, dass der Arbeitgeber ein jährliches Gesamtkostenpaket ( $X$ ) zur Verfügung stellt. Davon ausgehend wird die Bruttolohnerhöhung respektive der Arbeitgeberzuschuss ermittelt, den er seinem Arbeitnehmer anbieten kann, sodass es zu einer Kostenindifferenz kommt.

Strenggenommen handelt es sich bei den Vorsorgeformen, bei denen zunächst eine Lohnerhöhung stattfindet und der Steuerpflichtige sodann aus seinem individuell versteuerten Einkommen eine Vorsorge aufbaut (Riester-Alternativen und individuelle Vorsorge), um eine arbeitnehmerfinanzierte Altersvorsorge. Da jedoch eine Lohnerhöhung des Arbeitgebers vorangeht, trägt wirtschaftlich betrachtet im Vergleich zum Referenzvorbild der Arbeitgeber die Kosten – jedoch ohne Möglichkeit der Inanspruchnahme des BAV-Förderbetrags.

Sollte der Arbeitnehmer die Lohnauszahlung wählen, ermittelt sich die Bruttolohnerhöhung, die der Arbeitgeber anbieten wird, unter Rückgriff auf Abschnitt IV.1. Diese Bruttolohnerhöhung investiert der Arbeitnehmer nach Versteuerung und Verbeitragung in einen privaten oder betrieblichen Riester-Vertrag.<sup>78</sup> Die resultierenden Nettozusatzrenten aus Sicht des Arbeitnehmers ermitteln sich gem. Abschnitt III.1.

Für den Fall, dass sich der Arbeitnehmer für eine Entgeltumwandlung entscheidet, würde der Arbeitgeber zunächst den Bruttolohn erhöhen. Dies erfolgt unter Rückgriff auf Abschnitt IV.3. Im Anschluss daran ließe sich der Arbeitnehmer diesen Betrag nicht auszahlen, sondern würde ihn in eine bAV-

Maßnahme investieren. Die Nettorente des Arbeitnehmers ermittelt sich anhand Abschnitt III.3.

Analog folgt aus Abschnitt IV.2 der Arbeitgeberzuschuss, der für den Fall einer arbeitgeberfinanzierten bAV angeboten wird. Wie bereits erläutert, wird der Arbeitgeberzuschuss durch den BAV-Förderbetrag deutlich erhöht. Dieser wird jedoch nur dann gewährt, wenn der Arbeitgeber ausreichende Gesamtkosten zur Verfügung stellt. Es ergibt sich somit ein kritischer Gesamtkostenbeitrag i.H.v. 168 €, dessen Überschreitung zum BAV-Förderbetrag berechtigt. Die Höhe der Nettozusatzrente aus Sicht des Arbeitnehmers ermittelt sich sodann gem. Abschnitt III.3.

## 1. Zwischenfazit

Für den Fall, dass der Arbeitgeber einen beispielhaften Gesamtkostenbeitrag i.H.v. 600 € jährlich zur Verfügung stellt, folgen für die Alternativen Nettolohnauszahlung, Entgeltumwandlung und Arbeitgeberfinanzierung unterschiedlich hohe Arbeitgeberzuschüsse bzw. Bruttolohnerhöhungen, die in Abhängigkeit des Bruttolohns des Arbeitnehmers aus Abbildung 1 ersichtlich sind.

Es zeigt sich, dass die Arbeitgeberfinanzierung stets die kostengünstigste Alternative aus Sicht des Arbeitgebers darstellt. Dies lässt sich zum einen mit der Sozialversicherungsfreiheit, zum anderen mit dem fallabhängig gewährten BAV-Förderbetrag erklären. Der große Einfluss dieser Förderung wird durch den Einbruch des Arbeitgeberzuschusses bei Überschreitung von 26.400 € Arbeitsentgelt ersichtlich. Der Bruttolohn hat dahingegen keinen Einfluss auf den Arbeitgeberzuschuss bei Lohnauszahlung und Entgeltumwandlung, da diese nicht zum BAV-Förderbetrag berechtigen.

Im Vergleich zu der Betrachtung in den Tabellen 1 und 3 wird in Abbildung 1 diejenige Bruttolohnerhöhung bzw. derjenige Arbeitgeberzuschuss ermittelt, der zuvor mit 600 € beispielhaft vorgegeben wurde. Man könnte nun umgekehrt ausrechnen, welches fallabhängige Gesamtkostenpaket zur Verfügung gestellt werden müsste, damit der Arbeitnehmer auf jene 600 € investierten Bruttolohn käme. Im Fall der Riester-Förderung wären dies 716,25 €, im Fall der Entgeltumwandlung 690 € und im Fall der Arbeitgeberfinanzierung 456 €, sofern der Bruttoarbeitslohn des Arbeitnehmers maximal 26.400 € beträgt bzw. 600 €, falls der Bruttoarbeitslohn des Arbeitnehmers mehr als 26.400 € beträgt.<sup>79</sup>

Eine alternative Darstellung findet sich in Abbildung 2. Hier wird betrachtet, welche Bruttolohnerhöhung bzw. welchen Zuschuss der Arbeitgeber alternativenabhängig anbieten kann,

76 *Dommermuth/Schiller*, NWB 2017, 2745 f. fordern grundsätzlich eine Weitergabe der tatsächlich realisierten Sozialabgabensparnis, wobei die Pauschalierung mit 15 Prozent ein guter Kompromiss sei. Die Zuschuss-höhe solle regelmäßig überprüft und an die veränderten Beitragssätze angepasst werden. Dieser Forderung ist zuzustimmen. Vgl. hierzu auch die Diskussion in *Kiesewetter et al.* (Fn. 44) S. 149–152.

77 Die Vorgehensweise ist damit an *Brassat/Kiesewetter*, ZfB 2003, 1051 angelehnt. Alternativ könnte der Vorteil auch ausschließlich dem Arbeitgeber zugesprochen oder zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aufgeteilt werden.

78 Die Investition in einen ungeforderten Banksparrplan wird aufgrund eindeutiger Nachteiligkeit erneut vernachlässigt.

79 Dies erfolgt anhand der Formeln in Tabelle 9.

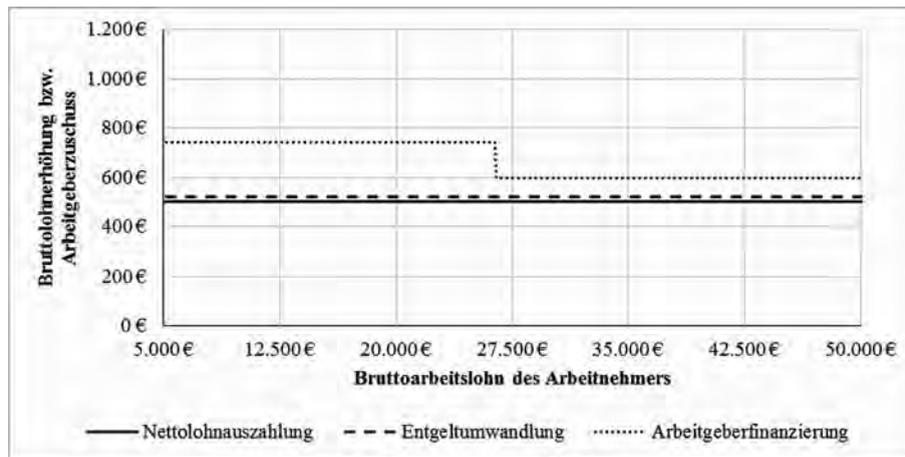


Abb. 1: Bruttoarbeitsloohnerhöhung bzw. Arbeitgeberzuschuss in Abhängigkeit des Bruttoarbeitslohns des Arbeitnehmers bei Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers i.H.v. 600 € (Quelle: Eigene Darstellung)

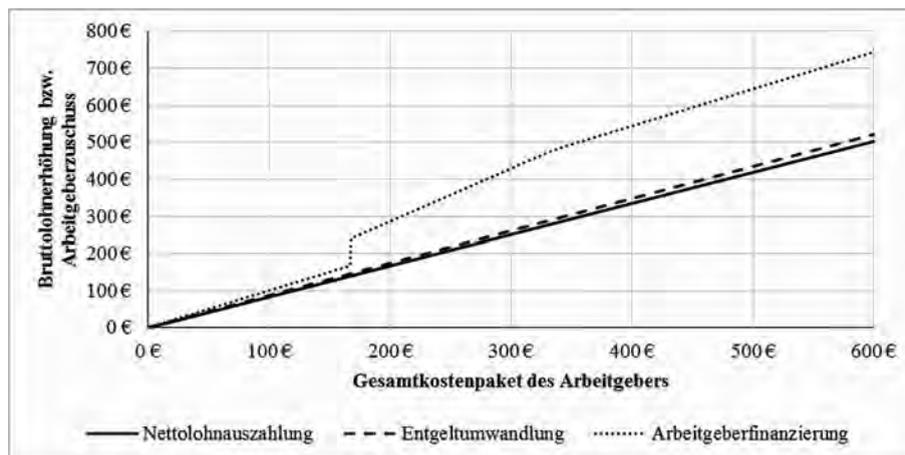


Abb. 2: Bruttoarbeitsloohnerhöhung bzw. Arbeitgeberzuschuss in Abhängigkeit des Gesamtkostenpakets des Arbeitgebers bei Bruttoarbeitslohn des Arbeitnehmers i.H.v. 26.400 € (Quelle: Eigene Darstellung)

wenn das von ihm bereitgestellte Gesamtkostenpaket ansteigt. Die Abbildung stellt auf einen Arbeitnehmer mit 26.400 € jährlichem Arbeitsentgelt ab.

Auch hier zeigen sich für Nettolohnauszahlung sowie Entgeltumwandlung stets lineare Entwicklungen. Der Verlauf der Arbeitgeberfinanzierung ist grundsätzlich ebenfalls linear, wird jedoch von der Gewährung des BAV-Förderbetrags beeinflusst. Der Beginn der Gewährung des Förderbetrags wird durch den sprunghaften Anstieg der Zuschusskurve ersichtlich. Hier wird der kritische Gesamtkostenbeitrag überschritten.

## 2. Exkurs: Ermittlung der Steuersätze

Bevor die Ergebnisse der Modellrechnungen dargestellt werden, wird im folgenden Exkurs aufgezeigt, welche Steuersätze für den Arbeitnehmer in Anwartschafts- ( $s_A$ ) und Rentenphase ( $s_R$ ) den Berechnungen zugrunde gelegt werden. Hierzu werden jeweils Grenzsteuersätze ermittelt, die die marginale Steuerbelastung auf einen zusätzlichen Euro zu versteuerndes Einkommen ausdrücken.<sup>80</sup> Für die Anwartschaftsphase wird angenommen, dass das steuerliche Einkommen ausschließlich aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich somit als Bruttoarbeitslohn abzgl. des Werbungskostenpauschbetrags des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG, Sonderausgabenpauschbetrag des § 10c Satz 1 EStG sowie

der in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähigen Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers.<sup>81</sup> Auf dieses zu versteuernde Einkommen wird durch Anwendung des Einkommensteuertarifs gem. § 32a Abs. 1 EStG (in der Fassung für das Kalenderjahr 2018) der Grenzsteuersatz ermittelt.

Für die Rentenphase wird angenommen, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Einkünfte aus den Rentenzahlungen der Vorsorgealternativen sowie der gesetzlichen Rente erzielt.<sup>82</sup> Von diesen Einnahmen kann der Werbungskostenpauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) EStG sowie der Sonderausgabenpauschbetrag abgezogen werden.<sup>83</sup> Außerdem sind er-

80 Vgl. Schneider, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, S. 182 ff.

81 Der Werbungskostenpauschbetrag für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beträgt aktuell 1.000 €, der Sonderausgabenpauschbetrag 36 €. Beide Beträge werden fortan als über die Jahre konstant angenommen.

82 Der Rentenfreibetrag wird vernachlässigt, da dieser im Zeitablauf abschmilzt und jeweils nur für konkrete Rentnerkohorten gilt. Für die Ermittlung des Steuersatzes in der Rentenphase wird jedoch ausschließlich die gesetzliche Rente berücksichtigt, die sich bei regulärer Verbeitragung des gesamten Arbeitslohns ergibt. Würde man zusätzlich auch die Renten aus der jeweiligen Vorsorgealternative berücksichtigen, ergäben sich unterschiedliche Steuersätze je Vorsorgealternative.

83 Der Werbungskostenpauschbetrag für Rentenbezüge beträgt aktuell 102 €. Er wird fortan ebenfalls als über die Jahre konstant angenommen.

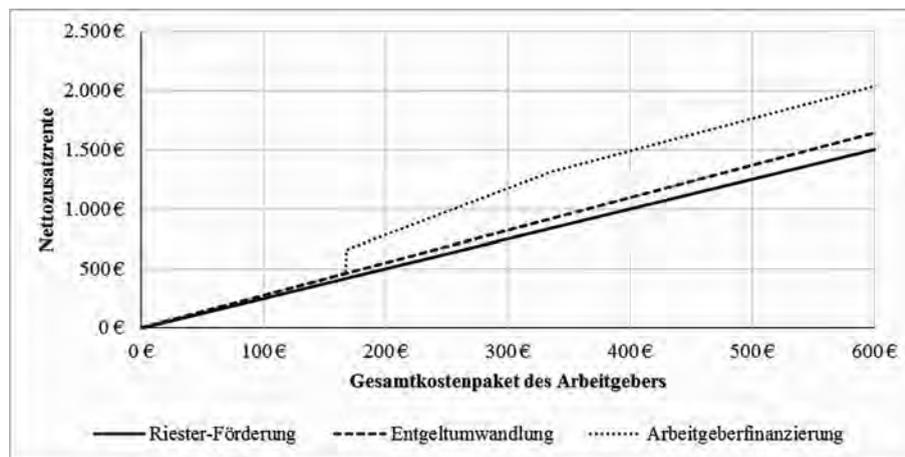


Abb. 3: Nettozusatzrente im Modellfall „Geringverdiener/Single“ in Abhängigkeit des Gesamtkostenpakets (Quelle: Eigene Darstellung)

neut die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers (bzw. nun Rentners) in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig.

Die Annahme von Grenzsteuersätzen stellt eine Vereinfachung dar. Korrekt wäre das Heranziehen von Differenzsteuersätzen, also der durchschnittlichen Belastung der fraglichen Einkommensdifferenz. Dies würde jedoch zu Iterationsproblemen führen. Außerdem wären je Alternative (leicht) unterschiedliche Steuersätze anzuwenden. Die Anwendung von Grenzsteuersätzen bedeutet demgegenüber geringfügige Abweichungen von den realen Effekten. Diese erscheinen jedoch vernachlässigbar, da auch von zahlreichen weiteren Angaben (Höhe der weiteren Einkünfte, sonstige Abzugsbeträge etc.) abstrahiert wird. Die Rangfolge der Vorsorgealternativen wird von der getroffenen Annahme nicht beeinflusst. Das gleiche gilt für die Ermittlung des Steuersatzes in der Rentenphase.

## VI. Vergleich der Ergebnisse

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse des Modells auf Grundlage der hergeleiteten Nettozusatzrenten dargestellt und ausgewertet. Dabei werden die exogen vorgegebenen Variablen variiert. Im Vordergrund steht stets die Frage nach der optimalen Vorsorgealternative eines Gering- oder Niedrigverdieners. Die entscheidenden, anlegerspezifischen Einflussgrößen auf die Nettozusatzrenten sind das Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers, die Höhe des Anspruchs auf Riester-Zulagen und der Steuersatz des Arbeitnehmers, ergo dessen Bruttojahreslohn. Es wird daher auf Modellfälle zurückgegriffen, die für bestimmte Personengruppen jeweils repräsentativ erscheinen.

### 1. Modellfall „kinderloser Geringverdiener“

Zunächst wird ein lediger und kinderloser Geringverdiener i.S.d. BRSg betrachtet. Das über die Jahre hinweg konstante Bruttoarbeitsentgelt beträgt 26.400 €, womit grundsätzlich ein Anspruch auf den BAV-Förderbetrag besteht. Die Anwartschaftsdauer beträgt 37 Jahre, die Rentenphase 20 Jahre. Der Vorsteuerzinssatz wird erneut mit zwei Prozent angenommen. Es gelten die sozialversicherungsrechtlichen Rechengrößen des Jahres 2018. Die Höhe der aus Sicht des Arbeitnehmers resultierenden Nettozusatzrente in Abhängigkeit des vom Arbeitgeber vorgegebenen Gesamtkostenpakets ist in Abbildung 3 dargestellt.

Es zeigt sich für diesen beispielhaften Modellfall eine stets eindeutige Rangfolge der Alternativen. Unabhängig von der Höhe des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Betrags erweist sich die Arbeitgeberfinanzierung als am lukrativsten. Bei niedrigen Gesamtkostenpaketen wird kein BAV-Förderbetrag gewährt, da der Kostenbeitrag des Arbeitgebers nicht ausreicht. Daher entsprechen sich hier die beiden nachgelagert versteuerten und verbeitragten Alternativen Entgeltumwandlung und Arbeitgeberfinanzierung. Sobald der Kostenbeitrag des Arbeitgebers hoch genug ist, um dem Arbeitnehmer einen Zuschuss i.H.d. Mindestbeitrags von 240 € zuzusagen, wird der BAV-Förderbetrag ausgezahlt. Da der Arbeitgeber hiervon annahmegemäß nicht profitieren möchte, wird dieser Vorteil ebenfalls an den Arbeitnehmer weitergereicht. Im Ergebnis resultiert aus der marginalen Überschreitung des kritischen Gesamtkostenpakets i.H.v. 168 € eine sprunghafte Erhöhung der Nettozusatzrenten des Arbeitnehmers. Im weiteren Verlauf wird recht bald der maximale BAV-Förderbetrag i.H.v. 144 € erreicht.<sup>84</sup> Ab dann stellt sich ein paralleler Verlauf zur Nettozusatzrente bei Entgeltumwandlung ein. Auf den weiteren Rängen folgen die Alternativen der Riester-Förderung.

Interessant an Abbildung 3 ist außerdem, dass sich die beiden Vorsorgeformen der Arbeitgeberfinanzierung sowie der Entgeltumwandlung in Gesamtbetrachtung lediglich in Bezug auf den BAV-Förderbetrag unterscheiden. In Bereichen, in denen keine Förderberechtigung gegeben ist, entsprechen sich die Nettozusatzrenten. Dies liegt daran, dass sich die Behandlung sowohl aus Sicht des Arbeitnehmers als auch Arbeitgebers aufgrund der fehlenden Weitergabeverpflichtung der eingesparten Sozialversicherungsbeiträge von der Entgeltumwandlung zwar unterscheidet. In gesamtheitlicher Betrachtung ist – abgesehen vom BAV-Förderbetrag – dahingegen nun kein Unterschied mehr gegeben. Der Arbeitnehmer erhält in der Alternative der Entgeltumwandlung zwar einen um 15 Prozent höheren Anspartbetrag. Dies wird vom Arbeitgeber in dessen Kostenermittlung bereits ex ante einbezogen, weshalb der Arbeitgeber nun jedoch auch eine um 15 Prozent geringere Lohnerhöhung anbieten wird. Hieraus resultieren zwei Effekte. Zum einen entsprechen sich damit Entgeltumwandlung (mit Pflichtweitergabe) und Arbeitgeberfinanzierung in den Bereichen, in denen

<sup>84</sup> Dies geschieht bei einem Gesamtkostenpaket i.H.v. 336 €.

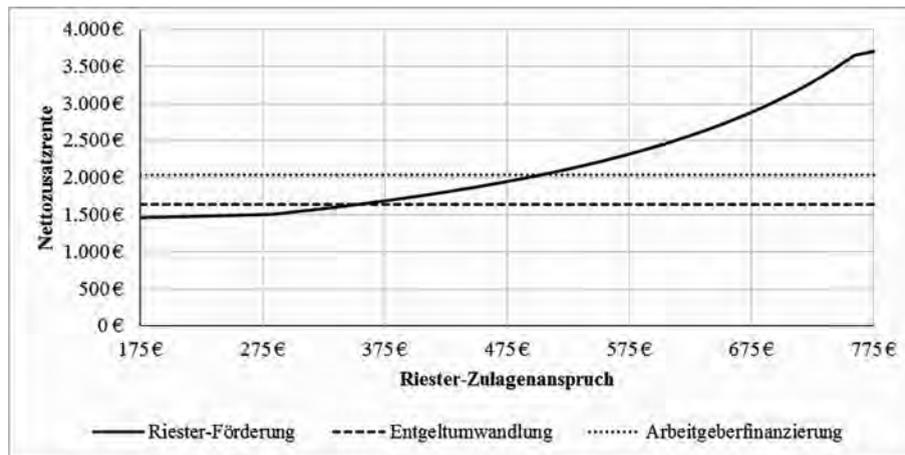


Abb. 4: Nettozusatzrente im Modellfall „Geringverdiener/Familie“ in Abhängigkeit des Riester-Zulagenanspruchs (Quelle: Eigene Darstellung)

kein BAV-Förderbetrag gewährt wird. Zum anderen verliert die mit dem BRSG eingeführte, verpflichtende Weitergabe der eingesparten Sozialversicherungsbeiträge in dieser Modellbetrachtung ihre Wirkung. Es bestehen keine Unterschiede mit der bis zum 31.12.2017 gültigen Entgeltumwandlung (ohne Weitergabeverpflichtung). Eine generelle Unwirksamkeit dieser Reformmaßnahme lässt sich hieraus jedoch nicht ableiten. Dass die Entgeltumwandlung mit und ohne Pflichtweitergabe in Gesamtbetrachtung die identischen Nettozusatzrenten generiert, ist den Annahmen dieses Modells geschuldet. In der Realität werden Arbeitnehmer auch ohne vorherige Lohnerhöhung des Arbeitgebers oder Bereitstellung eines Gesamtkostenpakets bereit sein, bereits zur Verfügung stehendes Bruttoentgelt umzuwandeln. Da dies vom Arbeitgeber sodann nicht antizipiert werden kann, werden durch die Weitergabeverpflichtung in diesen Fällen tatsächlich höhere Nettorenten erzielt. Kostendifferenz des Arbeitgebers ist dann jedoch gerade nicht gegeben.

Abschließend ist festzuhalten, dass aus Abbildung 3 keine global eindeutige Rangfolge abgeleitet werden kann. Neben der Höhe des Kostenbeitrags des Arbeitgebers haben insbesondere zwei weitere Faktoren maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der Nettorenten: Das Bruttoarbeitsentgelt und die Höhe des Riester-Zulagenanspruchs.

## 2. Modellfall „Geringverdiener mit Kindern“

Der Einfluss des Riester-Zulagenanspruchs wird anhand von Abbildung 4 dargestellt. Hier wird die Höhe der Nettozusatzrente in Abhängigkeit des Riester-Zulagenanspruchs abgebildet. Es wird erneut ein Geringverdiener mit 26.400 € Bruttojahresentgelt betrachtet. Die §§ 84 und 85 EStG definieren die Höhe seines Zulagenanspruchs. Dieser kann nach aktueller Rechtslage 175 € (nur Grundzulage), 475 € (zzgl. einer Kinderzulage), 775 € (zzgl. zweier Kinderzulagen) usw. betragen.<sup>85</sup> Abbildung 4 suggeriert dahingegen einen stetigen Verlauf des Anspruchs. Die gewählte Darstellungsform erlaubt es, Aussagen darüber zu treffen, wie die Höhe der Riester-Zulagen die Nettozusatzrenten determiniert. Der Zulagenanspruch kann auch – entgegen der aktuell gültigen §§ 84 f. EStG – als Variation der Höhe der Grund- bzw. der Kinderzulagen interpretiert werden. In der politischen Diskussion um die Weiterentwicklung der Riester-Rente mag dies von Interesse sein.<sup>86</sup> Der Arbeitgeber stellt erneut einen Gesamtkostenbeitrag i.H.v. 600 €

bereit, womit bei Arbeitgeberfinanzierung der BAV-Förderbetrag gewährt wird.

Wie zu erwarten ist, nimmt die Vorteilhaftigkeit der Riester-Alternativen mit steigendem Zulagenanspruch zu. Der stets steigende Verlauf der Nettorentenhöhen bei den Riester-Alternativen kann dabei in drei Abschnitte unterteilt werden. In einem ersten Abschnitt bis zu einer Zulagenhöhe von ca. 280 € ist der Sonderausgabenfall einschlägig.<sup>87</sup> Die Höhe der Nettozusatzrente ist damit unabhängig vom Zulagenanspruch. Der Vorteil durch den Sonderausgabenabzug nimmt in diesem Bereich jedoch stetig ab. Sobald schließlich der Zulagenfall eintritt, steigt die Rentenhöhe in einem zweiten Abschnitt mit steigendem Zulagenanspruch an. In diesem Bereich ist der jährliche Zuwachs des Deckungsstocks nicht vom Steuersatz abhängig. Da das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Gesamtkostenpaket jedoch nicht ausreicht, dass der Arbeitnehmer den Mindesteigenbeitrag erreicht, erhält der Steuerpflichtige den Riester-Zulagenanspruch nur anteilig. Im weiteren Verlauf wird der Mindesteigenbeitrag ab einem Zulagenanspruch i.H.v. 760 € überschritten. Ab dann wird die Riester-Zulage in einem dritten Abschnitt in voller Höhe gewährt. In Abbildung 4 ist dies durch einen sodann eintretenden, flacher ansteigenden Kurvenverlauf ansatzweise zu erkennen. Dies lässt sich damit erklären, dass nun stets die maximal mögliche Zulage gewährt wird, womit sich darüber hinausgehende, zusätzliche Eigenbeiträge nicht mehr überproportional auswirken.

Bei Anspruch auf Grundzulage stellt sich aus bekannten Gründen die bereits oben beschriebene Rangfolge der Alternativen ein. Besteht dahingegen Anspruch auf Grund- und eine Kinderzulage, überholt die Riester-Förderung die Entgeltumwandlung. Erst bei Anspruch auf mehr als zwei Kinderzulagen steigt die Riester-Förderung zur lukrativsten Vorsorgeform auf. Es zeigt sich somit, dass die Rangfolge insbesondere durch Riester-Zulagenanspruch sowie Arbeitgebergesamtkostenpaket determiniert wird.

<sup>85</sup> Von vor dem 1.1.2008 geborenen Kindern wird an dieser Stelle abstrahiert.

<sup>86</sup> Wie bereits erwähnt, wurde die Riester-Grundzulage zum 1.1.2018 jüngst von 154 € auf 175 € erhöht. Die Auswirkungen einer zukünftigen Erhöhung lassen sich durch die Abbildung bereits jetzt abschätzen.

<sup>87</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu Tabelle 1.

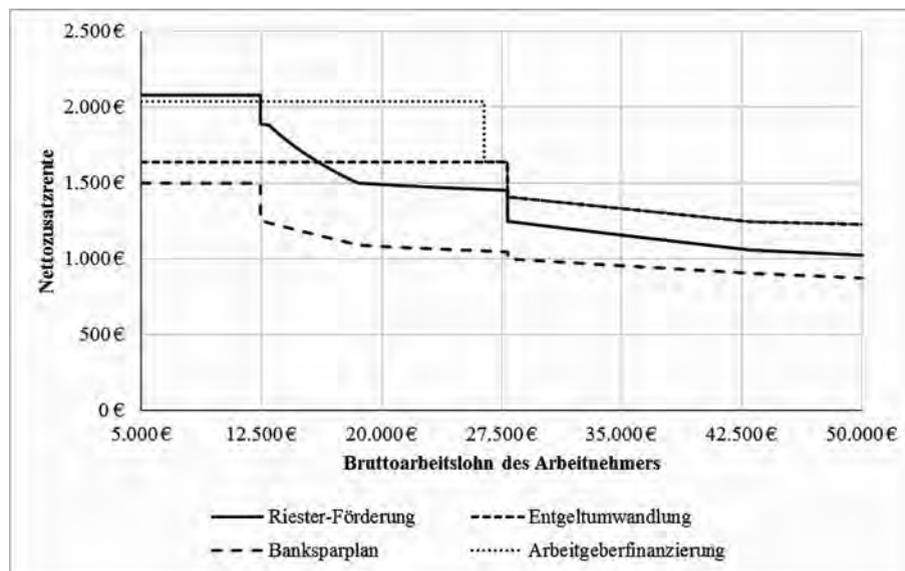


Abb. 5: Nettozusatzrente im Modellfall „variables Bruttoarbeitsentgelt“ in Abhängigkeit des Bruttoarbeitsentgelts bei Anspruch auf Grundzulage (Quelle: Eigene Darstellung)

### 3. Modellfall „variables Bruttoarbeitsentgelt“

Bisher wurden der Einfluss von Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers sowie des Riester-Zulagenanspruchs untersucht. Als nächstes wird in einer weiteren Variation des Modellfalls der Einfluss des Bruttoarbeitsentgelts analysiert. Hierzu wird der Gesamtkostenbeitrag des Arbeitgebers konstant mit 600 € jährlich festgesetzt. Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf die Riester-Grundzulage. Die Höhe der Nettozusatzrenten in Abhängigkeit des Bruttoarbeitsentgelts ist Abbildung 5 zu entnehmen. In dieser Abbildung wird ein letztes Mal der ungeforderte Banksparplan betrachtet, da hieraus interessante Erkenntnisse – auch für die weiteren Vorsorgeformen – zu gewinnen sind.

Es fällt zunächst auf, dass alternativenübergreifend bei steigendem Arbeitsentgelt entsprechend niedrigere Nettorenten resultieren. Dies ist nicht verwunderlich, da mit zunehmendem Arbeitslohn auch der Steuersatz steigt und von den Bruttorenten ein geringerer Nettobetrag verbleibt. Das heißt auch, dass der Eigenbeitrag des Steuerpflichtigen bzw. der Arbeitgeberzuschuss mit steigendem Einkommen erhöht werden müsste, um das (zusätzliche) Nettorentenniveau konstant zu halten. Es liegt der Gedanke nahe, dass es damit quasi zu einer doppelten Förderung von Geringverdienern kommt. Es gilt jedoch zu bedenken, dass hier eine Differenzbetrachtung gegeben ist. Die angegebene Nettozusatzrente entspricht nicht der gesamten Nettorente des Steuerpflichtigen. Es handelt sich lediglich um die zusätzliche Rente, die dadurch entsteht, dass der Arbeitgeber jährlich 600 € – zusätzliche – Kosten aufwendet. Gleichzeitig steigt der Anspruch aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit zunehmendem (sozialversicherungspflichtigem) Arbeitsentgelt an. In Gesamtbetrachtung kommt es daher nicht dazu, dass mit steigendem Arbeitslohn niedrigere Nettorenten unter Betrachtung aller Rentenansprüche aus der gesamten gesetzlichen Rentenversicherung sowie der jeweiligen Vorsorgealternative einhergehen.<sup>88</sup> Außerdem gilt es zu beachten, dass der eintretende Effekt auf den progressiven Steuertarif zurückzuführen ist, der sämtliche Renteneinkünfte als zu versteuerndes Einkommen erfasst.<sup>89</sup> Dieser soll dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung tragen und kann ebenfalls nicht als Begünstigung

von Geringverdienern angesehen werden. Dass Geringverdiener doppelt gefördert werden ist daher nicht der Fall.

Daneben lassen sich aus dieser Abbildung zahlreiche weitere Schlüsse zur Wirkungsweise der Fördermechanismen und zu Tarifeffekten ziehen. Betrachtet man zunächst die gänzlich ungeforderte Alternative des Banksparplans, lassen sich die Einkommensteuertarifeffekte isolieren. In dieser Alternative werden die „Renten“ bzw. Annuitäten nicht besteuert, jedoch kommt es in der Anwartschaftsphase zu einer Besteuerung des Arbeitslohns. Der Verlauf der Nettorente bei steigendem Bruttoarbeitslohn stellt daher gewissermaßen die an der Abszisse gespiegelte Tarifkurve des § 32a EStG dar. Da aus Vereinfachungsgründen Grenzsteuersätze betrachtet werden, erfolgt der Abfall der Nettozusatzrente bei Überschreitung des Grundfreibetrags in diesem Modell und damit abweichend von den tatsächlichen Ergebnissen abrupt.<sup>90</sup> Im weiteren Verlauf sind erste (ab Überschreiten des Grundfreibetrags) und zweite Progressionszone (ab einem Bruttoarbeitslohn von ca. 18.650 €<sup>91</sup>) ersichtlich. Der deutlich zu erkennende zweite Einbruch der Nettorenten bei einem Arbeitsentgelt von ca. 29.400 € erfolgt durch den Eintritt der Besteuerung der Bruttorenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Bei niedrigeren Entgelten überschreiten die Rentenansprüche nicht den Grundfrei-

88 Im Gegensatz zum Begriff der „Nettozusatzrente“ (vgl. Fn. 21) handelt es sich hier um die tatsächliche Höhe aller Nettorenten und damit auch derjenigen, die auf die Verbeitragung des Arbeitsentgelts, das für Konsumzwecke verwendet wird, zurückzuführen ist.

89 Neben den zusätzlichen Nettozusatzrenten werden auch die gesetzlichen Renten aus der Verbeitragung der für Konsumzwecke verwendeten Arbeitsentgeltbestandteile dem zu versteuernden Einkommen und damit dem progressiven Steuertarif unterworfen.

90 Der tatsächliche Abfall der Nettorenten ist dahingegen weniger abrupt, da eine geringfügige Überschreitung des Grundfreibetrags nur zu einer Besteuerung des übersteigenden Teils führt. Die Annahme von Grenzsteuersätzen stimmt insoweit nicht mit den realen Effekten überein, stellt jedoch dennoch eine geeignete Vereinfachung dar.

91 Nach Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben verbleibt sodann ein zu versteuerndes Einkommen von 13.997 €, dessen Überschreitung gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG die zweite Progressionszone begründet.

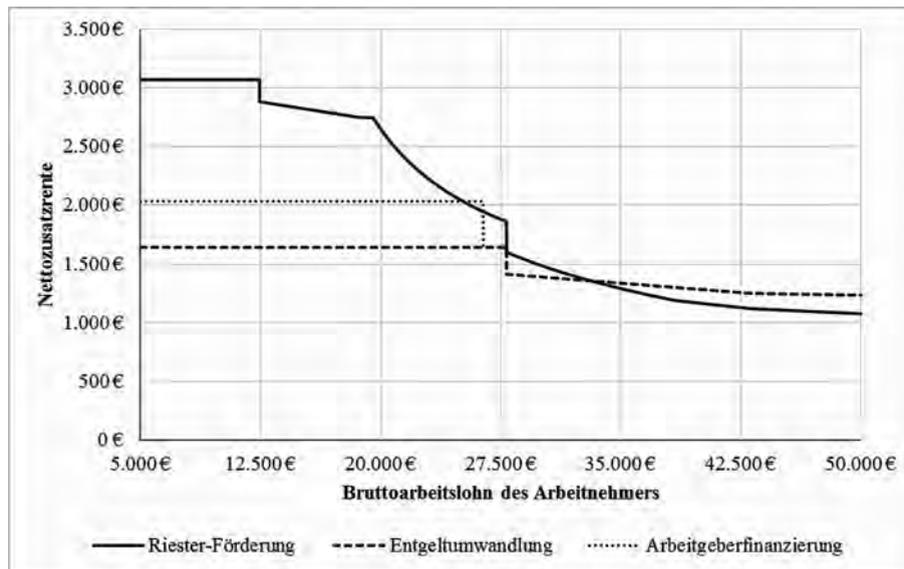


Abb. 6: Nettozusatzrente im Modellfall „variables Bruttoarbeitsentgelt“ in Abhängigkeit des Bruttoarbeitsentgelts bei Anspruch auf Grund- und eine Kinderzulage (Quelle: Eigene Darstellung)

betrag.<sup>92</sup> Diese rein tarifbedingten Effekte sind auch bei der Riester-Förderung zu erkennen. Da es sich jedoch um eine steuerlich geförderte Alternative handelt, tritt ein weiterer Effekt hinzu, der innerhalb der ersten Progressionszone an einem Abknicken der Nettorenten ersichtlich wird. Ab einem Bruttoarbeitsentgelt i.H.v. ca. 13.000 € wird die maximale Zulage anteilig gekürzt, da das zur Verfügung gestellte Gesamtpaket nicht mehr den Mindesteigenbeitrag erreicht. In einem kurzen Bereich verlaufen Riester-Förderung und Banksparrplan folglich nicht parallel. Sobald der Sonderausgabenfall eintritt, kommt es jedoch erneut zu einer Parallelität. Außerdem zeigt sich wiederum, dass die Arbeitgeberfinanzierung eine nur für Geringverdiener relevante Variation der Entgeltumwandlung darstellt. Am robustesten gegenüber den Wirkungen des progressiven Steuertarifs sind Entgeltumwandlung sowie Arbeitgeberfinanzierung, da hier der Lohnverzicht jeweils nicht besteuert wird. Die Arbeitgeberfinanzierung ist dabei eine Transformation der Entgeltumwandlung, die nur bei Gewährung des BAV-Förderbetrags von letzterer abweicht.

Bezüglich der Rangfolge der Alternativen lässt sich erkennen, dass zumeist die Förderung gem. § 3 Nr. 63 EStG – bei Geringverdienern in der Ausprägung der Arbeitgeberfinanzierung und bei Nicht-Geringverdienern in Ausprägung der Entgeltumwandlung – die höchsten Nettorenten generiert. Nur unterhalb des Grundfreibetrags ist die Riester-Förderung geringfügig besser.

Wird dahingegen angenommen, dass neben der Grundzulage außerdem Anspruch auf eine Kinderzulage besteht, wird die Riester-Alternative signifikant attraktiver. Die sich sodann ergebende Rangfolge der Vorsorgeformen ist Abbildung 6 zu entnehmen.

Bezüglich der Nicht-Riester-Alternativen ergibt sich keine Änderung im Vergleich zur Darstellung in Abbildung 5. Der Verlauf der Nettorenten bei Riester-Förderung stimmt grundsätzlich mit demjenigen oben überein, nun jedoch auf höherem Niveau. Damit ist diese Vorsorgeform für Geringverdiener i.S.d. BRSG stets die lukrativste Alternative. Erst kurz nach Eintritt der Besteuerung der Renten ab einem Bruttoarbeitsentgelt i.H.v. ca. 33.250 € löst die Förderung gem. § 3 Nr. 63 EStG bzw. hier die Entgeltumwandlung die Riester-Förderung an der Spitze der Rangfolge ab.

Erwähnenswert ist des Weiteren, wie hoch das Potential der staatlich geförderten Vorsorge insgesamt ist. Setzt man die Nettozusatzrenten der jeweils lukrativsten Alternative mit denjenigen der ungeforderten individuellen Vorsorge in Relation, erkennt man, dass diese Renten stets um mindestens 32 Prozent überstiegen werden. Im Maximum, bei einem Arbeitsentgelt i.H.v. 19.500 €, generiert die Riester-Förderung sogar mehr als doppelt so hohe Renten.

#### 4. Vorteilhaftigkeitsanalyse in Abhängigkeit von Riester-Zulagenanspruch und Gesamtpaket

Aus den bisherigen Ergebnissen lassen sich bereits zwei grundlegende Erkenntnisse gewinnen. Zum einen werden die höchsten Nettozusatzrenten stets entweder durch Riester-Förderung oder Arbeitgeberfinanzierung erzielt. Die Entgeltumwandlung stellt lediglich eine Transformation der Arbeitgeberfinanzierung dar. Die individuelle, ungeforderte Kapitalbildung erweist sich als nicht konkurrenzfähig. Zur Beantwortung der Frage nach der optimalen Vorsorgeform kann die weitere Analyse somit auf die beiden Alternativen Arbeitgeberfinanzierung und Riester-Förderung beschränkt werden.<sup>93</sup> Zum anderen lässt sich feststellen, dass die Vorteilhaftigkeit dieser beiden Alternativen nicht eindeutig ist, sondern insbesondere vom Verhältnis des Arbeitgeberkostenbeitrags zum Riester-Zulagenanspruch abhängt. Dies liegt daran, dass die Höhe der Nettorente bei Riester-Förderung positiv von diesen beiden exogenen Variablen abhängt.

Je höher der Riester-Zulagenanspruch ist, desto stärker wachsen die Nettorenten bei steigendem Arbeitgeberzuschuss. So

<sup>92</sup> Für die Beantwortung der Frage nach der optimalen Vorsorgealternative kann auf eine Betrachtung der Besteuerung in der Rentenphase verzichtet werden. Es ergeben sich insoweit keine Änderungen der Rangfolge. Da jedoch auch die konkrete Höhe der Nettorente von Interesse ist, wird die steuerrechtliche Behandlung in der Rentenphase fortan weiterhin betrachtet.

<sup>93</sup> In einem ersten Schritt wurde bereits die ungeforderte Kapitalbildung aus der Untersuchung ausgeschlossen.

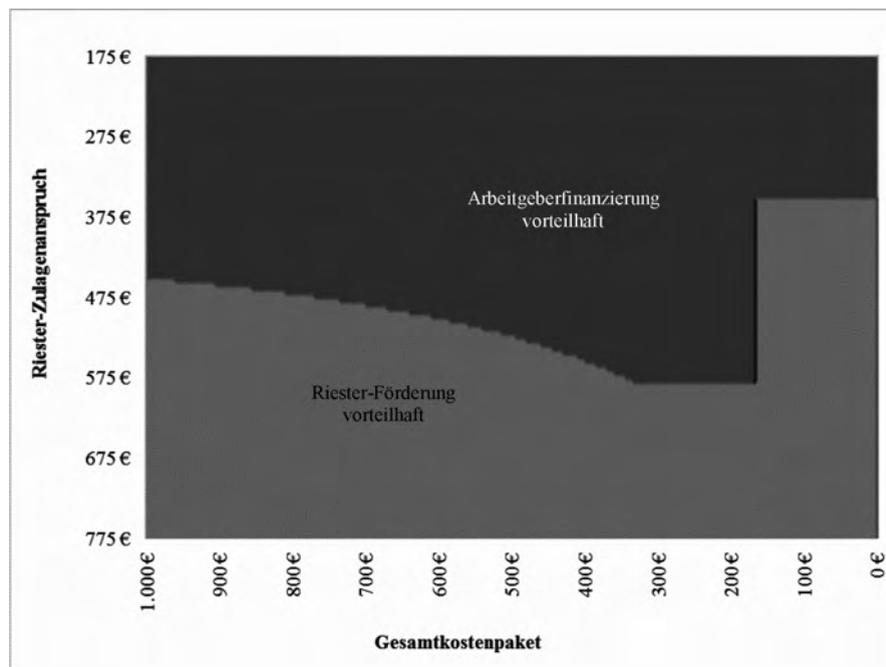


Abb. 7: Übersicht über Vorteilhaftigkeit der Arbeitgeberfinanzierung gegenüber der Riester-Förderung bei Bruttogehalt i.H.v. 26.400 € (Quelle: Eigene Darstellung)

bald der Arbeitgeberbeitrag ausreicht, um den Zulagenanspruch in voller Höhe zu erhalten, flacht der Verlauf ab.<sup>94</sup> Bei geringem Zulagenanspruch wird die maximal mögliche Zulage selbst bei einem Gesamtkostenpaket i.H.v. beispielsweise 1.000 € gekürzt, da der Mindesteigenbeitrag nicht erreicht wird. Dieser Zusammenhang könnte für die Riester-Förderung durch eine dreidimensionale Graphik, in der beispielsweise vertikal die Höhe der Nettozusatzrente abgetragen ist, dargestellt werden. Auf zwei weiteren Achsen wären Gesamtkostenbeitrag und Zulagenanspruch abzutragen. Es ergäbe sich eine Grafik, die jeweils für konkrete Niveaus des Arbeitsentgelts die Nettorentenhöhe erkennen ließe.<sup>95</sup> Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird jedoch auf eine solche Ansicht verzichtet. Es wird vielmehr eine andere Form der Darstellung gewählt, die es ermöglicht, die optimale Vorsorgeentscheidung einfach zu treffen. Die Wahl zwischen Riester-Förderung und Arbeitgeberfinanzierung wird dazu graphisch auf das Minimum beschränkt. Fortan wird nicht mehr die erzielbare absolute Nettorentenhöhe betrachtet. Den Arbeitnehmer wird zwar auch interessieren, welche Rentenhöhen und -unterschiede resultieren. Die endgültige Entscheidung wird jedoch ausschließlich anhand der Rangfolge der beiden Alternativen getroffen. In Abbildung 7 wird daher dargestellt, bei welchen Kombinationen von Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers und Riester-Zulagenanspruch welche Vorsorgeform vorteilhaft ist, ohne auf die absolute Höhe der Unterschiedsbeträge einzugehen.<sup>96</sup> Im dunkelgrau hinterlegten Bereich ist die Arbeitgeberfinanzierung zu präferieren, in den hellgrau gekennzeichneten Bereichen dahingegen die Riester-Förderung.

Bei niedrigem Riester-Zulagenanspruch ist durchweg die Arbeitgeberfinanzierung zu bevorzugen. Jedoch ist diese auch bei vergleichsweise hohen Zulagen vorteilhaft, wenn der Arbeitgeberzuschuss gerade so zum BAV-Förderbetrag berechtigt. In den Bereichen, in denen der Arbeitgeberbeitrag dahingegen so gering ist, dass auch kein Anspruch auf BAV-Förderbetrag besteht, ist wiederum die Riester-Förderung zu wählen. Die Abbildung tätigt jedoch keine Aussage darüber, wie hoch die Unterschiede der Nettozusatzrenten sind. Diese absolute Differenz

weist eine enorme Spannweite auf. Am lukrativsten ist die Arbeitgeberfinanzierung bei Anspruch auf Grundzulage und hohem Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers.<sup>97</sup> Bereits aus Abbildung 3 ist bekannt, dass die Riester-Förderung in diesen Bereichen deutlich unterlegen ist. Es kommt somit zu einem Eckmaximum. Dahingegen ist der absolute Vorsprung der Riester-Förderung mit 1.695 € dann am höchsten, wenn ein möglichst hoher Zulagenanspruch<sup>98</sup> besteht und der Arbeitgeberkostenbeitrag gerade so hoch ist, dass jener Anspruch auch in voller Höhe gewährt wird.<sup>99</sup>

Neben der absoluten lässt sich auch die relative Differenz der Nettozusatzrenten betrachten. Die Extremwerte sind nun jedoch an anderer Stelle. Der maximale Nettorentenvorteil der Arbeitgeberfinanzierung beträgt 56 Prozent. Dieser Wert wird erneut bei Anspruch auf Grundzulage – im Vergleich zur absoluten Differenz nun jedoch bei einem Gesamtkostenpaket von 168 €, das erstmals zum BAV-Förderbetrag berechtigt – erreicht. Das Minimum von 57 Prozent niedrigeren Renten wird bei hohen Zulagen und niedrigem bzw. fehlendem Gesamtkostenbeitrag erzielt, weshalb hier eine Ecklösung vorliegt.

Diese beispielhaft herausgestellten Extremwerte machen deutlich, dass die Entscheidung zwischen den Vorsorgeformen er-

94 In Abbildung 3 wurde ein Riester-Zulagenanspruch i.H.d. Grundzulage unterstellt, weshalb diese Wirkungsweise dort nicht ersichtlich wurde.

95 Für die Arbeitgeberfinanzierung wäre eine analoge Darstellung möglich, kann jedoch unterbleiben, da die Nettozusatzrente in diesem Fall nur vom Gesamtkostenpaket – nicht jedoch von der Riester-Zulage – abhängig ist.

96 Gleichwohl bestimmt sich die Rangfolge der Alternativen weiterhin anhand der Nettozusatzrentenhöhe.

97 Im betrachteten Ausschnitt der Abbildung beträgt der maximale Unterschiedsbetrag der Nettorenten 625 € bei einem Gesamtkostenpaket i.H.v. 1.000 €.

98 In der Abbildung wurde ein Zulagenanspruch bis zur Höhe von 775 € dargestellt.

99 Dieser Punkt wird bei einem Gesamtkostenpaket i.H.v. 570 € erreicht.

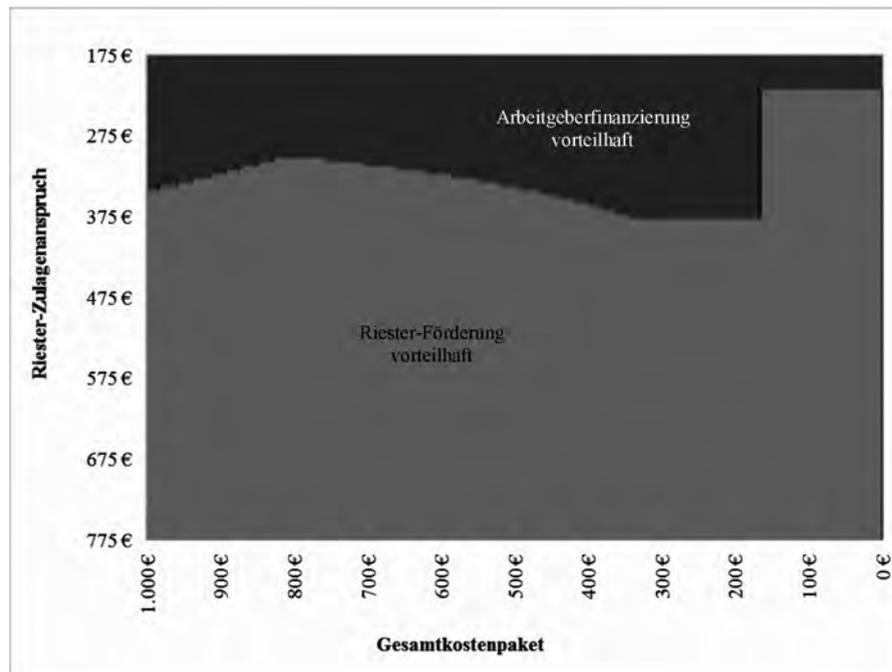


Abb. 8: Übersicht über Vorteilhaftigkeit der Arbeitgeberfinanzierung gegenüber der Riester-Förderung bei Bruttogehalt i.H.v. 18.000 € (Quelle: Eigene Darstellung)

heblichen Einfluss auf die Höhe der Nettorente haben kann. Es gilt zu berücksichtigen, dass der hier betrachtete Arbeitnehmer mit einem Bruttoarbeitsentgelt i.H.v. 26.400 € aufgrund seines Arbeitsentgelts eine gesetzliche Nettorente i.H.v. ca. 8.660 € erhalten würde.<sup>100</sup> Davon beträgt die oben dargestellte Spanne der Unterschiedsbeträge der zusätzlich zu erzielenden Nettozusatzrenten bis zu 20 Prozent. An diesen Werten wird deutlich, welche Bedeutsamkeit der optimalen Wahl der Vorsorge zukommt.<sup>101</sup> Bei optimaler Wahl der Altersvorsorgeentscheidung könnte der betrachtete Arbeitnehmer mit einem jährlichen über 37 Jahre konstanten Bruttoarbeitslohn i.H.v. 26.400 € eine gesamte Nettorente i.H.v. ca. 10.530 € erzielen, sofern durchgehend Anspruch auf Grund- und eine Kinderzulage bestünde und der Arbeitgeber ein Gesamtkostenpaket von jährlich 600 € zur Verfügung stellte. Diese gesamte Nettorente setzt sich zusammen aus der gesamten gesetzlichen Nettorente sowie der zusätzlichen Nettorente aus der Vorsorgealternative. Wie aus Abbildung 7 deutlich wird, müsste er sich in diesem Fall für die Arbeitgeberfinanzierung entscheiden.<sup>102</sup>

Die gewählte Darstellung ermöglicht es verhältnismäßig einfach, eine Entscheidung zwischen den beiden Vorsorgeformen zu treffen. Gleichwohl gilt die bisher betrachtete Abbildung 7 in dieser Form nur für einen Arbeitnehmer mit einem Arbeitsentgelt i.H.v. 26.400 €. In der nachfolgend abgetragenen Abbildung 8 wird dahingegen ein Steuerpflichtiger mit einem Bruttoarbeitslohn i.H.v. lediglich 18.000 € unterstellt. Für den Arbeitnehmer hat der Arbeitgeber damit ebenfalls grundsätzlich Anspruch auf den BAV-Förderbetrag. Die einzelnen Wirkungsweisen der Fördermechanismen gelten auch hier analog. Im Vergleich zu oben ist nun aus bekannten Gründen jedoch die Arbeitgeberfinanzierung in deutlich weniger Fällen zu bevorzugen. Bei erneut optimaler Wahl der Vorsorgeentscheidung würde sich der Arbeitnehmer für die Riester-Förderung entscheiden und könnte so eine jährliche Nettorente von ca. 8.500 € erzielen.<sup>103</sup> Bei Wahl der Arbeitgeberfinanzierung hätte er eine Einbuße von ca. 730 € jährlich zu verzeichnen.

Abschließend wird in Abbildung 9 ein Steuerpflichtiger mit einem Bruttoarbeitsentgelt in Höhe des sozialversicherungsrechtlichen Durchschnittsentgelts betrachtet. Es fällt auf, dass nun keine „Ausbuchung“ der Vorteilhaftigkeit der Arbeitgeberfinanzierung mehr gegeben ist. Diese ergab sich ausschließlich aufgrund der grundsätzlichen Berechtigung des Steuerpflichtigen zum BAV-Förderbetrag. Der Grenzverlauf der Vorteilhaftigkeit zwischen beiden Vorsorgeformen ist hier klar definiert und verläuft durchweg horizontal. Ab Überschreitung eines Riester-Zulagenanspruchs i.H.v. ca. 565 € ist der Riester-Förderung sodann stets der Vorzug zu geben. Das bedeutet, dass die Höhe des zur Verfügung stehenden Gesamtkostenbeitrags des Arbeitgebers nur für Geringverdiener i.S.d. BRSG von Bedeutung ist. Sobald aufgrund der Überschreitung der Einkommensgrenze i.H.v. 26.400 € kein Anspruch mehr auf den BAV-Förderbetrag besteht, entscheidet ausschließlich die Höhe des Riester-Zulagenanspruchs über die Vorteilhaftigkeit. Ein Durchschnittsverdiener, der über die Dauer von 37 Jahren Anspruch auf Grund- und eine Kinderzulage hätte, würde sich bei optimaler Wahl für die Arbeitgeberfinanzierung entscheiden.

100 Hierfür wird unterstellt, dass die Dauer der Anwartschaftsphase 37 Jahre beträgt. Unterstellt man dahingegen, dass der Arbeitnehmer vor seiner Altersvorsorgeentscheidung beispielsweise bereits zehn Jahre arbeitete, beträgt die Anwartschaftsphase dahingegen 47 Jahre. Sofern der Arbeitnehmer über den gesamten Zeitraum hinweg stets ein Bruttoarbeitsentgelt i.H.v. 26.400 € erzielt, beträgt die gesetzliche Nettorente ca. 9.050 €. Es gilt jedoch zu bedenken, dass im Fall der Arbeitgeberfinanzierung nicht das gesamte Bruttoarbeitsentgelt i.H.v. 26.400 € der Verbeitragung unterliegt. Damit resultiert in diesem Fall eine geringfügig niedrigere gesetzliche Nettorente.

101 Es gilt zusätzlich zu bedenken, dass sich die Darstellung nur auf die zwei vorteilhaftesten Vorsorgeformen bezieht. Gegenüber den weiteren Vorsorgealternativen fällt der Unterschied noch größer aus.

102 Bei Wahl der nächstschlechteren Alternative (Riester-Förderung) würde sich eine um ca. 90 € niedrigere Nettorente ergeben.

103 Es wird ein Arbeitnehmer betrachtet, der über 37 Jahre stets konstant 18.000 € Bruttoarbeitslohn jährlich erzielt. Es besteht erneut Anspruch auf Grund- und eine Kinderzulage und der Arbeitgeber stellt ein Gesamtkostenpaket i.H.v. jährlich 600 € zur Verfügung.

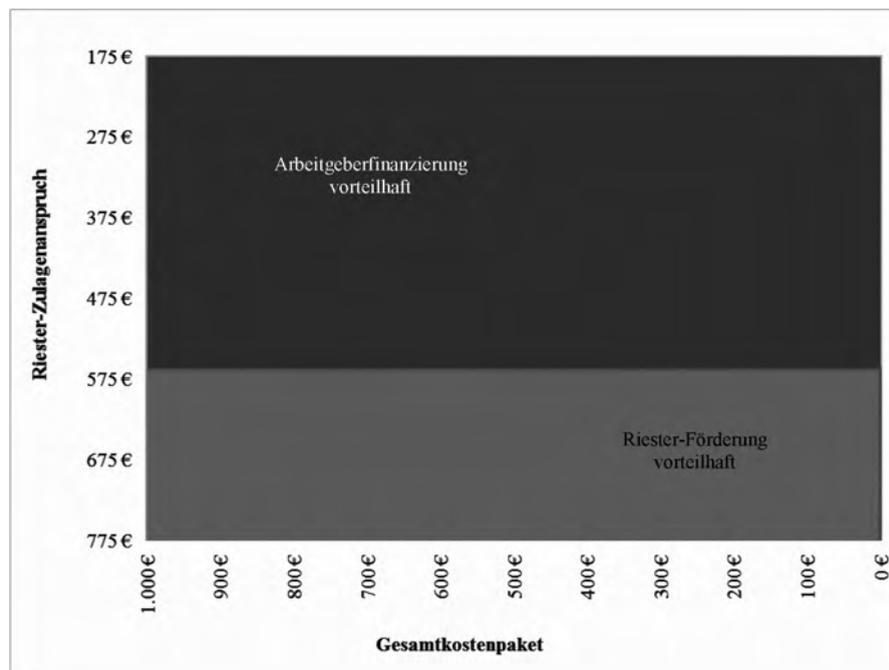


Abb. 9: Übersicht über Vorteilhaftigkeit der Arbeitgeberfinanzierung gegenüber der Riester-Förderung bei Bruttogehalt i.H.v. 37.873 € (Quelle: Eigene Darstellung)

Er würde in diesem Fall eine gesamte Jahresnettoernte von ca. 11.040 € erzielen. Bei Wahl der Riester-Förderung wären dahingegen jährlich ca. 100 € weniger erzielbar.

## VII. Fazit

Im Zuge des BRSG wurde mit dem BAV-Förderbetrag eine neue Form der Förderung der BAV eingeführt. Mit der Weitergabeverpflichtung der eingesparten Sozialversicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber wird die Entgeltumwandlung für den Arbeitnehmer attraktiver. Außerdem wurde die Doppelverbeitragung der Riester-Förderung in der BAV abgeschafft. Mit diesen Maßnahmen zielt der Gesetzgeber darauf ab, insbesondere Geringverdiener zu fördern. Dass dieses Ziel erreicht wird, konnte anhand von Modellrechnungen für einen typisierten Erwerbsverlauf unter einem strikt steuerplanerischen Blickwinkel gezeigt werden.

Nachdem die beiden beteiligten Akteure – Arbeitnehmer und Arbeitgeber – zunächst isoliert modelliert wurden, erfolgte sodann eine gesamtheitliche Betrachtung. Die Kernannahme dieses Beitrags ist dabei, dass der Arbeitgeber zum 1.1.2018 einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag leistet, den der Arbeitnehmer in seine Altersvorsorge investiert. Der Arbeitgeber ist dabei indifferent, welche Vorsorgeform gewählt wird, solange er stets mit den identischen Gesamtkosten belastet ist. Die Wahl der Vorsorge obliegt dem Arbeitnehmer, der sich ausschließlich aufgrund der resultierenden erwarteten Nettoernten entscheidet. Zur Auswahl stehen die – private oder betriebliche – Riester-Förderung, die Förderung gem. § 3 Nr. 63 EStG sowie die Anlage in einem abgeltend besteuerten, aber ansonsten ungefördernten Bausparplan. Da der BAV-Förderbetrag eine Arbeitgeberfinanzierung voraussetzt, wird bei Förderung i.R.d. § 3 Nr. 63 EStG außerdem zwischen Arbeitnehmer- (Entgeltumwandlung) und Arbeitgeberfinanzierung unterschieden. Aufgrund der Abschaffung der Doppelverbeitragung entsprechen sich private und betriebliche Riester-Förderung in diesem Beitrag.

Die Ergebnisse der Berechnungen zeigen auf, dass Riester-Förderung und die Förderung gem. § 3 Nr. 63 EStG bei identischer

Rendite vor Steuern stets die lukrativsten Vorsorgealternativen darstellen.<sup>104</sup> Die individuelle, ungeforderte Kapitalbildung bildet in sämtlichen Konstellationen das Schlusslicht in der Rangfolge der Vorsorgealternativen. Ob die Riester-Förderung oder die Arbeitgeberfinanzierung zu präferieren ist, kann dahingegen nicht pauschal beantwortet werden. Vielmehr wird dies durch das Verhältnis von Riester-Zulagenanspruch und zur Verfügung gestelltem Gesamtkostenpaket des Arbeitgebers determiniert. Bei hohem Zulagenanspruch ist tendenziell die Riester-Förderung zu bevorzugen. Bei Geringverdienern i.S.d. BRSG ist jedoch zusätzlich zu unterscheiden, ob der Arbeitgeberbeitrag ausreicht, damit der BAV-Förderbetrag gewährt wird. Umgekehrt kann jedoch festgehalten werden, dass die Riester-Förderung für kinderlose Arbeitnehmer nur bei sehr niedrigen Arbeitsentgelten vorteilhaft sein kann. Die Berechnungen zeigen auch auf, dass bereits zwischen den zwei vorteilhaftesten Alternativen mitunter Unterschiede in den Nettoerntenhöhen von mehreren hundert Euro pro Jahr bestehen. Der optimalen Wahl der Vorsorge kommt damit eine entscheidende Bedeutung zu. Für den Geringverdiener stehen Unterschiedsbeträge bis zu einem Fünftel seines Nettoanspruchs aus der gesetzlichen Rentenversicherung zur Disposition. Mit der gewählten Darstellungsform gelingt es, diese Entscheidung in Abhängigkeit von Bruttoarbeitsentgelt, Riester-Zulagenanspruch und Arbeitgeberzuschuss verhältnismäßig einfach treffen zu können.

Zusammenfassend kann geschlussfolgert werden, dass es dem Gesetzgeber mit den vorgestellten Änderungen gelungen ist, die BAV für Steuerpflichtige signifikant attraktiver zu gestalten. Insbesondere Geringverdiener werden mit den Förderinstrumenten Riester-Förderung und BAV-Förderbetrag zielgenau und großzügig bezuschusst. Das ausgerufene Ziel der Förderung dieser Personengruppe kann mit den gewählten Instrumenten aus modelltheoretischer Sicht demnach erreicht werden.

<sup>104</sup> Die Anlagerendite hat für realistische Werte keinen nennenswerten Einfluss auf die Ergebnisse, weshalb eine Variation unterblieb.

## VIII. Anhang

	Behandlung in der <b>Anwartschaftsphase</b>		
	Ermittlung des jährlichen Ansparbetrags	Bildung des Deckungsstocks bis zum Ende der Anwartschaftsphase	Ermittlung der zusätzlichen Entgeltpunkte
(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	$\Delta V^R = L^R \cdot (1 - s_A) \cdot (1 - b_A) + Zu + S$ , mit: $S = \max[s_A \cdot \min[L^R \cdot (1 - s_A) \cdot (1 - b_A) + Zu + S; 2.100] - Zu; 0]$ $= \max[s_A \cdot \min[L^R \cdot (1 - b_A); 2.100] - Zu; 0] -$ $Zu = Zu^{max} \cdot \left[1 - \max\left[\frac{Mind - L^R \cdot (1 - s_A) \cdot (1 - b_A) - S}{Mind}; 0\right]\right] -$ $= \min\left[Zu^{max} \cdot L^R \cdot (1 - b_A) \cdot \max\left[\frac{1}{Zu^{max} + Mind}; \frac{1 - s_A}{Mind}\right]; Zu^{max}\right]$ und $Mind = \max[\min[0, 0,4 \cdot L; 2.100] - Zu^{max}; 60]$	$V_m^R = \Delta V^R \cdot ewf[r, m]$	$EP^R = m \cdot \frac{L^R}{\theta}$
Entgeltumwandlung	$\Delta V^{3.63} = 1,15 \cdot L^{3.63}$	$V_m^{3.63} = \Delta V^{3.63} \cdot ewf[r, m]$	keine
Arbeitgeberfinanzierte bAV	$\Delta V^{AF} = L^{AF}$	$V_m^{AF} = \Delta V^{AF} \cdot ewf[r, m]$	keine
Ungeförderte Kapitalbildung	$\Delta V^{Spar} = L^{Spar} \cdot (1 - s_A) \cdot (1 - b_A)$	$V_m^{Spar} = \Delta V^{Spar} \cdot ewf[r_A^{Spar}, m]$ , mit: $r_A^{Spar} = r \cdot (1 - \min[s_A; 0,25])$	$EP^{Spar} = m \cdot \frac{L^{Spar}}{\theta}$

Tab. 5: Formalisierte Darstellung der Anwartschaftsphase aus Sicht des Arbeitnehmers (Quelle: Eigene Darstellung)

	Behandlung in der <b>Rentenphase</b>		
	Ermittlung der Brutto-bAV-Rente bzw. der Anuität	Ermittlung der zusätzlichen gesetzlichen Bruttorente	Ermittlung der Nettozusatzrente
(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	$R^R = V_m^R \cdot wgf[r, n]$	$G^R = EP^R \cdot RW \cdot 12$	$NR^R = R^R \cdot (1 - s_R) + G^R \cdot (1 - s_R) \cdot (1 - b_{GRV})$
Entgeltumwandlung	$R^{3.63} = V_m^{3.63} \cdot wgf[r, n]$	keine	$NR^{3.63} = R^{3.63} \cdot (1 - s_R) \cdot (1 - b_{bAV})$
Arbeitgeberfinanzierte bAV	$R^{AF} = V_m^{AF} \cdot wgf[r, n]$	keine	$NR^{AF} = R^{AF} \cdot (1 - s_R) \cdot (1 - b_{bAV})$
Ungeförderte Kapitalbildung	$R^{Spar} = V_m^{Spar} \cdot wgf[r^{Spar}, n]$ , mit: $r_R^{Spar} = r \cdot (1 - \min[s_R; 0,25])$	$G^{Spar} = EP^{Spar} \cdot RW \cdot 12$	$NR^{Spar} = R^{Spar} + G^{Spar} \cdot (1 - s_R) \cdot (1 - b_{GRV})$

Tab. 6: Formalisierte Darstellung der Rentenphase aus Sicht des Arbeitnehmers (Quelle: Eigene Darstellung)

Endwertfaktor	$ewf[r, m] = \frac{(1+r)^m - 1}{r}$ bzw. $ewf[r_A^{Spar}, m] = \frac{(1+r_A^{Spar})^m - 1}{r_A^{Spar}}$
Wiedergewinnungsfaktor	$wgf[r, n] = \frac{(1+r)^n \cdot r}{(1+r)^n - 1}$ bzw. $wgf[r_R^{Spar}, n] = \frac{(1+r_R^{Spar})^n \cdot r_R^{Spar}}{(1+r_R^{Spar})^n - 1}$

Tab. 7: Formalisierte Darstellung der Endwert- sowie Wiedergewinnungsfaktoren (Quelle: Eigene Darstellung)

(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	$K^R = L^R \cdot (1 + b_A)$
Entgeltumwandlung	$K^{3.63} = 1,15 \cdot L^{3.63}$
Arbeitgeberfinanzierung unter Berücksichtigung des BAV-Förderbetrags	$K^{AF} = \begin{cases} L^{AF} - \min[0,3 \cdot L^{AF}; 144] & \text{für } L \leq 26.400 \wedge L^{AF} \geq 240 \\ L^{AF} & \text{für } L > 26.400 \vee L^{AF} < 240 \end{cases}$

Tab. 8: Formalisierte Ermittlung der Kosten des Arbeitgebers (Quelle: Eigene Darstellung)

(Private oder betriebliche) Riester-Förderung	$L^R = \frac{X}{(1+b_A)}$
Entgeltumwandlung	$L^{3.63} = \frac{X}{1,15}$
Arbeitgeberfinanzierung unter Berücksichtigung des BAV-Förderbetrags	$L^{AF} = \begin{cases} \min\left[\frac{X}{0,7}; X + 144\right] & \text{für } L \leq 26.400 \wedge X \geq 168 \\ X & \text{für } L > 26.400 \vee X < 168 \end{cases}$

Tab. 9: Formalisierte Ermittlung der Bruttolöhnerhöhung bzw. des Arbeitgeberzuschusses (Quelle: Eigene Darstellung)

Dr. Johanna Stark, München\*

# Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Einfallstore des internationalen Steuerrechts für Gerechtigkeitsfragen
  1. Steuern als Umverteilungsinstrument
  2. Steuersubstrat als Verteilungsgegenstand
- III. Philosophische Konzeptionen von Verteilungsgerechtigkeit im internationalen Kontext
  1. Kontemporärer Kontraktualismus
  2. Kosmopolitische Gerechtigkeitstheorien
    - a) Gemäßigter Kosmopolitismus: Globale Kooperation und Interaktion
    - b) Radikaler Kosmopolitismus: Capabilities Approach und Neoaristotelismus
  3. Politische Gerechtigkeitstheorien
    - a) Statismus
    - b) Internationale Pflichten bzgl. intrastaatlicher Verteilungsgerechtigkeit
- IV. Das internationale Steuerrecht als Instrument globaler Umverteilung
  1. „Global Taxes for Global Justice“
    - a) Neue Steuergegenstände
    - b) Reallokation von Besteuerungsrechten
  2. Globale Umverteilung im internationalen Mehrebenensystem
    - a) Umverteilung an Individuen
    - b) Umverteilung an Staaten
- V. Implikationen für die Besteuerung multinational erwirtschafteter Gewinne
  1. Überlassung von Besteuerungsrechten als Erfüllung internationaler Gerechtigkeitspflichten
  2. Prozedurale Gerechtigkeitsgewähr fairer Abkommensverhandlungen
- VI. Steuerwettbewerb als internationales Gerechtigkeitsproblem
- VII. Fazit und Ausblick

Unter politischen Philosophen wird eine lebhafteste Debatte über den Anwendungsbereich von Gerechtigkeitsprinzipien geführt. Während sogenannte statische Konzeptionen von Verteilungsgerechtigkeit auf der einen Seite des Theorienspektrums die Reichweite distributiver Pflichten auf den nationalen Kontext begrenzen, gehen kosmopolitische Konzeptionen auf der anderen Seite von einem globalen Maßstab für die gerechte Verteilung knapper Ressourcen und der damit verbundenen Lebenschancen aus. Der folgende Beitrag geht der Relevanz dieser Debatte für das internationale Steuerrecht nach und untersucht die Auswirkungen, die sich für seine Ausgestaltung ergeben, wenn es als Instrument zur Kompensation ungleicher Ressourcenverteilung

eingesetzt werden soll. Zwar unterscheiden die vorgestellten Theorien sich hinsichtlich des Umfangs der insgesamt gebotenen Umverteilung; keine der Theorien führt jedoch zwingend zu Gerechtigkeitspflichten mit dem Inhalt einer internationalen (Um-)Verteilung von Besteuerungsrechten bezüglich der Gewinne multinationaler Unternehmen.

In recent times, political philosophy has seen a lively debate about the proper application of principles of distributive justice. Whereas so-called static conceptions of distributive justice at the one end of the theoretical spectrum limit distributive duties to the national context, proponents of cosmopolitan theories at the other end argue for a global perspective on the just distribution of scarce resources and life chances associated with them. This article looks at the “global justice” debate’s implications for international tax law if the latter is to be employed as a political tool for the compensation of resource inequality. Although the overall extent of redistribution mandated by considerations of justice varies according to the philosophical theories presented, none of them necessarily leads to distributive duties among states regarding the allocation of taxing rights with respect to the profits of multinational enterprises.

## I. Einleitung

Fast die Hälfte (48,7 %) der Weltbevölkerung lebte im Jahr 2013 von weniger als 5,50\$ am Tag.<sup>1</sup> Mehr als jeder Zehnte lebt von weniger als 1,90\$ am Tag und gilt damit nach gängigen Metriken als absolut arm.<sup>2</sup> Angesichts einer drastisch ungleichen Verteilung von Ressourcen und Lebenschancen, die sich in solchen Zahlen widerspiegelt, haben sich in den letzten Jahrzehnten neben Volkswirten und Politologen in zunehmendem Maße auch politische Philosophen der Frage gewidmet, ob und

\* Dr. Johanna Stark, M.Phil. ist wissenschaftliche Referentin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München in der Abteilung für Unternehmens- und Steuerrecht.

1 The World Bank, World Development Index, Poverty headcount ratio at \$5.50 a day (2011 PPP) in % of population (SI.POV.UMIC), <http://iresearch.worldbank.org/PovcalNet/data.aspx>, abgerufen am 9.7.2018.

2 Grinberg, Bulletin for International Taxation 2018, 310; globale Ungleichheit lässt sich freilich auf verschiedene Art und Weise messen und darstellen, vgl. dazu umfassend Milanovic, Worlds Apart. Measuring International and Global Inequality, 2005; nicht verschwiegen werden sollte zudem, dass der Anteil absolut armer Menschen in den letzten Jahrzehnten deutlich gesunken ist: Im Jahr 1990 etwa lag der Anteil der absolut armen Weltbevölkerung (Verfügbarkeit von bis zu 1,90\$ pro Tag) nach Angaben der Weltbank noch bei 35,5 %; The World Bank, World Development Index, Poverty headcount ratio at \$1.90 a day (2011 PPP) in % of population (SI.POV.DDAY), <http://iresearch.worldbank.org/PovcalNet/data.aspx>, abgerufen am 9.7.2018.

warum dieser Zustand ein Problem ist und wer die Verantwortung für nötige Veränderungen trägt. Im Zuge dieser Debatte in der kontemporären politischen Philosophie hat Verteilungsgerechtigkeit als normative Vorgabe nicht nur für die nationale, sondern auch für die internationale Ordnung schrittweise an Kontur gewonnen.

In diesem Beitrag soll es darum gehen, inwiefern das internationale Steuerrecht von der philosophischen „global justice“-Debatte betroffen ist. Auswirkungen liegen vor allem insofern nahe, als sich das internationale Steuerrecht als Instrument zur Kompensation global ungleicher Ressourcenverteilung einsetzen ließe.<sup>3</sup> Im nationalen Kontext wird das Steuersystem als zentrales Umverteilungsinstrument wahrgenommen,<sup>4</sup> auch wenn konkrete Ausgestaltung und Umfang dieses Mechanismus zu politischen Auseinandersetzungen führen. Der Umgang mit globaler Armut und Ungleichheit spielt in diesem Zusammenhang indes eher selten eine Rolle.<sup>5</sup>

Das erste Ziel dieses Beitrags ist es, begriffliche Klarheit darüber zu schaffen, über welche Fragen wir hier auf welchen Ebenen diskutieren (Abschnitt II). Denn die Forderung nach (mehr) Verteilungsgerechtigkeit im internationalen Steuerrecht ist als solche eher vage. Ohne ein klares konzeptionelles Fundament ist es jedoch unmöglich, sinnvolle praktische Folgerungen für eine zielgerechte Ausgestaltung des international-steuerrechtlichen Regelungsgefüges zu formulieren.

Zweitens soll es darum gehen, schlaglichtartig die philosophische Debatte vorzustellen, die sich um die Begründung und Reichweite distributiver Gerechtigkeitspflichten in einer sich zunehmend über Staatsgrenzen hinweg vernetzenden Welt dreht (Abschnitt III).<sup>6</sup> Dass es außerhalb dieser Grenzen überhaupt so etwas wie echte Gerechtigkeitspflichten gibt, ist aus philosophischer Sicht durchaus umstritten.

Im Rahmen dieser Debatte ist inzwischen auch die Frage in den Blick geraten, wie sich die verschiedenen philosophischen Gerechtigkeitstheorien auf eine gerechte internationale Ordnung auswirken würden, welche praktischen Implikationen sich also aus den jeweiligen theoretischen Analysen ergeben.<sup>7</sup> Für das internationale Steuerrecht sind diese Implikationen insofern relevant, als es ein Teil dieser internationalen politischen und ökonomischen Ordnung ist und entscheidend dazu beiträgt, die aus globalen ökonomischen Kooperationsbeziehungen gewonnenen Vorteile zu allozieren.<sup>8</sup> Drittens geht es deshalb auch um die rechtspolitischen Auswirkungen der vorgestellten Theorien auf das internationale Steuerrecht (Abschnitt IV und V) sowie um Steuerwettbewerb als internationales Gerechtigkeitsproblem (Abschnitt VI).

## II. Einfallstore des internationalen Steuerrechts für Gerechtigkeitsfragen

Mit Ungerechtigkeit als Problem des internationalen Steuerrechts oder Gerechtigkeit als eines seiner Prinzipien kann Verschiedenes gemeint sein. Im Hinblick auf die Frage, über welche „Scharniere“ Gerechtigkeitsüberlegungen Eingang in den international-steuerrechtlichen Diskurs finden, lohnt es sich, zunächst zwischen Steuern als Umverteilungsinstrument und Steuersubstrat als Verteilungsgegenstand zu differenzieren.

## 1. Steuern als Umverteilungsinstrument

Im nationalen Kontext ist die Rolle von Steuern als eines der zentralen politischen Instrumente zur Bewerkstelligung gewünschter Ressourcenverteilung seit langem wohlbekannt und reichlich diskutiert.<sup>9</sup> Der Bezug zu Gerechtigkeitsfragen liegt aus dieser instrumentellen Perspektive auf der Hand: Die Beseitigung bestimmter Ungleichheiten kann eine sich aus der Akzeptanz eines Gerechtigkeitsideals ergebende praktische Implikation sein. Da die staatliche Kompensation sozialer Ungleichheiten, sei es hinsichtlich der zur Lebensführung zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel oder etwa Bildungschancen, den zielgerichteten Einsatz finanzieller Ressourcen voraussetzt, ist der Staat auf die Generierung eines entsprechenden Ressourcenpools angewiesen.

Die Verteilungseffekte eines Regelungssystems insgesamt lassen sich nur aus einer Zusammenschau der Auswirkungen auf der Einnahmen- sowie der Ausgabenseite des Verteilungskalküls ableiten. Aus einem Blick nur auf eine der beiden Seiten ergeben sie sich nicht, auch nicht aus dem zu kurz greifenden Blick allein auf einzelne Arten von Steuern.<sup>10</sup> Dennoch ist zwischen den auf der Einnahmen- und Ausgabenseite jeweils adäquaten prinzipiell-normativen Überlegungen zu differenzieren. Gerechtigkeitsfragen stellen sich auf beiden Seiten: Auf der Einnahmenseite geht es darum, wie die Lasten des Kompensationsmechanismus verteilt werden sollen, wer also wie viel in den Umverteilungstopf einzahlen muss. Hier ist die steuerwissenschaftliche Debatte um angemessene Prinzipien der Steuererhebung zu verorten, das Ideal der horizontalen wie vertikalen Besteuerungsgleichheit, Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Äquivalenzprinzip und die zwar prima facie einleuchtende,

3 Die Erforderlichkeit einer Trennung zwischen „why“ und „how“ internationaler Umverteilung betont *Benshalom*, *University of Toronto Law Journal* 2014, 317.

4 *Murphy/Nagel*, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 2002, S. 76 ff.; *Benshalom*, *New York University Law Review* 2010, 1; für den deutschen Kontext *Osterloh-Konrad*, *StuW* 2017, 305.

5 So nehmen etwa *Murphy/Nagel* (Fn. 4), S. 41 die internationale bzw. globale Dimension dieses Themenkomplexes ausdrücklich aus ihrer Analyse aus, erkennen Klärungsbedarf für die Zukunft aber an: „As things are now, taxation is an issue for nation-states and their subdivisions, even if political developments and considerations of justice will lead eventually to the development of supranational structures with the power to tax individuals.“ Dies gilt indes nicht für *Benshalom*, *University of Toronto Law Journal* 2014, 317; *Stewart*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 297; *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161; *Pogge/Mehta* (Hrsg.), *Global Tax Fairness*, 2016; *Brock/Pogge*, *Moral Philosophy and Politics* 2014, 1.

6 Zu dieser Debatte siehe zusammenfassend *Blake/Smith*, *International Distributive Justice* in *Zalta* (Hrsg.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*.

7 Diese inzwischen weit verzweigte Debatte kann hier nur in Schlaglichtern wiedergegeben werden. Eine überblicksartige Einführung findet sich etwa bei *Hahn*, *Globale Gerechtigkeit: Eine philosophische Einführung*, 2009, S. 20 ff.; Schlüsseltexte aus den letzten Jahrzehnten sind in deutscher Übersetzung abgedruckt in *Broszies/Hahn* (Hrsg.), *Globale Gerechtigkeit. Schlüsseltexte zur Debatte zwischen Partikularismus und Kosmopolitismus*, 2010.

8 *Benshalom*, *New York University Law Review* 2010, 1 (37).

9 Dazu zuletzt etwa *Osterloh-Konrad*, *StuW* 2017, 305.

10 *Grimberg*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 310 (311): „What matters for distributive purposes in any society are the distributional consequences of taxing and spending together, not taxes alone. Moreover, all taxes matter, not just income taxes.“

aber schwer auszubuchstabierende Forderung, jeder müsse seinen „fairen Anteil“<sup>11</sup> leisten.

Auf der Ausgabenseite stellt sich die Frage, wie die verfügbaren Ressourcen und die damit verbundenen Vorteile verteilt werden. Für die Festlegung dieser Entscheidung kommen Kriterien wie Gleichheit, individuelle Verdienste oder Bedürfnisse in Frage.<sup>12</sup>

Diese Fragen sind bisher vor allem als normative Anforderungen an das nationale Steuerrecht thematisiert worden, lassen sich jedoch prinzipiell auf den internationalen bzw. globalen Kontext übertragen. Über die gerechte Ausgestaltung eines Umverteilungskreislaufs können wir auch dann sinnvoll diskutieren, wenn wir sowohl auf Einnahmen- wie auch auf Ausgabenseite die Gruppe der maßgeblichen Akteure nicht über nationale Zugehörigkeit definieren, sondern den Blick auch über Staatsgrenzen hinaus richten. Damit ist freilich noch nicht entschieden, ob jeweils auch die gleichen Kriterien Anwendung finden sollen. Dies ist eine der Fragen, denen der Beitrag im Folgenden nachgehen wird.

## 2. Steuersubstrat als Verteilungsgegenstand

Anders gelagerte normative Fragen stellen sich im Hinblick auf Steuern nicht in ihrer instrumentellen Rolle für die Umsetzung politischer Verteilungsziele, sondern als Verteilungsgegenstand selbst. Diese Perspektive wird dann relevant, wenn es um den Steuerzugriff mehrerer politischer Einheiten auf denselben Steuergegenstand geht. Im Mittelpunkt steht dabei die internationale Zuweisung von Besteuerungsrechten bezüglich der Gewinne multinational wirtschaftender Unternehmen. Zwei Verteilungsfragen sind hier zu unterscheiden: Erstens, wessen Zugriff kommt überhaupt in Frage? Und zweitens, wie sind Mehrfachzugriffe zu koordinieren?

Bei der ersten Frage verlässt sich das internationale Steuerrecht gegenwärtig auf „economic allegiance“ als Kriterium: Über nationale Grenzen hinweg erwirtschaftete Gewinne unterliegen dem Steuerzugriff nur dort, wo eine hinreichend robuste territorial-ökonomische Verbindung feststellbar ist. Bei der konkreten Verteilung eines mehreren Zugriffen unterliegenden Kuchens hilft uns dieses Kriterium aber nicht.<sup>13</sup>

Hier kommt die Debatte um eine Besteuerung gemäß der „value creation“ ins Spiel, die auf Vorstöße der OECD/G20 im Rahmen der BEPS-Initiative zurückgeht; sie dreht sich um das mit der Lokalisierung von Wertschöpfungsanteilen verbundene Ziel, die wirtschaftliche Tätigkeit multinationaler Unternehmen sachgerecht zu erfassen und Besteuerungsrechte dementsprechend zuzuweisen.<sup>14</sup> Bisher hat diese Debatte indes kein kohärentes Zuweisungssystem hervorgebracht,<sup>15</sup> weil der Wertschöpfungsbegriff sich bei genauerem Hinsehen als ausfüllungsbedürftige Hülse erweist, aus der sich kaum handhabbare Vorgaben für den Umgang mit konkreten Allokationskonflikten ableiten lassen.<sup>16</sup> Klare Antworten ergeben sich nur auf die oben aufgeworfene erste Frage, wessen Steuerzugriff überhaupt in Frage kommt, und auch hier nur in negativer Abgrenzung: Unabhängig davon, wie unterschiedliche Arten wertschöpfender Aktivität einzuordnen und vergleichend zu gewichten sind, bleibt jedenfalls die bloße „paper presence“<sup>17</sup> insbesondere in sog. Steueroasen außen vor.<sup>18</sup>

Eine Verbindung zwischen dieser Diskussion und Gerechtigkeitsfragen ist auf mehreren Wegen möglich. Zum einen kann man den Begriff der „value creation“ selbst moralisch aufladen. Denn der Wert, um dessen Schöpfung es hier geht, hat auch eine normative Komponente. Was ist wertvoll, was zählt als Wert und als seine Schöpfung? Die Fragen, um die es dabei geht, sind jedoch nicht im engeren Sinne Fragen von Verteilungsgerechtigkeit und bleiben deshalb hier außen vor.

Zum anderen können Gerechtigkeitskriterien als Alternative zur Aufteilung nach Wertschöpfungsanteilen formuliert werden. Aus diesem Blickwinkel wird die Zuteilung von Besteuerungsrechten an Gerechtigkeitsvorgaben gemessen. Hier wird aus philosophischer Sicht auch die Unterscheidung zwischen einem ergebnisorientierten und einem prozeduralen Verständnis von Gerechtigkeit relevant.<sup>19</sup> Während die ergebnisorientierte Sichtweise von den Verteilungseffekten hinsichtlich bestimmter Ressourcen ausgeht, zu denen das internationale Steuerrecht als System von Regeln führt,<sup>20</sup> steht aus prozedura-

- 
- 11 Eine Diskussion der begrifflichen Vagheit des zu leistenden „fair share“ findet sich bei *Stevens*, *Intertax* 2014, 702; zur Rolle des fairen Anteils im Zusammenhang mit der Debatte um Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen *Lamberts*, *Intertax* 2017, 49 (50): „[T]his term is not well defined, it is merely indicative of a desire to fight tax evasion and tax avoidance. The term is subjective, basically following politically coloured interests and therfor [sic] arbitrary or at least incomplete.“
  - 12 Für einen Überblick vgl. *Miller*, *Justice in Zalta* (Hrsg.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Section 2.2.
  - 13 Ebenso helfen nicht die für die Einnahmenseite entwickelten Kriterien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip; *Schön*, *World Tax Journal* 2009, 67 (73): „Ability to pay helps to define the cake, but it does not help to slice it.“
  - 14 *OECD*, *Action 8-10 Final Report 2015: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>, abgerufen am 9.7.2018; *Morse*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (196): „Allocating taxation in accordance with value creation is meant to match tax jurisdiction with some ‘real’ location of a corporation’s activity.“
  - 15 Dieser Weg ist nach Auffassung mancher ohnehin nicht erfolgversprechend, da es sich bei der vorzunehmenden Verteilung um eine politische Entscheidung handelt, die im Verhandlungswege getroffen werden muss und sich nicht aus dem einen „richtigen“ Verständnis von Wertschöpfung ableiten lässt; *Schön*, *World Tax Journal* 2009, 67 (93): „[O]ne should not look for the holy grail of a „natural“ allocation of taxing rights.“ Ähnlich formuliert es *Morse*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (199) im Hinblick auf die Ausfüllungsbedürftigkeit des Wertschöpfungsbegriff und ihren Vorschlags eines „Value Creation Dispute Resolution Forums“: „The premise of the forum is that its task is a search for compromise rather than a search for truth.“
  - 16 Siehe dazu die eingehende Diskussion bei *Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203.
  - 17 *Morse*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (196): „What value creation is *not* is more clear: income should not be allocated to a jurisdiction where a corporation has only a paper presence.“
  - 18 *Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (204): „Clear-cut answers can be expected only in the negative. [...] [V]alue is, possibly, not created in a tax haven.“
  - 19 Der Begriff der Verteilungsgerechtigkeit wird – im Gegensatz zu prozeduraler Gerechtigkeit – üblicherweise als ergebnisorientierte Konzeption verstanden. Logisch zwingend ist dies aber nicht: Auch das Zustandekommen, der Verteilungsvorgang selbst, lässt sich als Gerechtigkeitsproblem darstellen – insofern handelt es sich bei der begrifflichen Unterscheidung eher um eine terminologische Tradition.
  - 20 *Musgrave/Musgrave* in *Bird/Head* (Hrsg.), *Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup*, 1972, S. 74: „Finally, it might be argued that the taxation of income from foreign-owned capital should be used as an instrument of international redistribution. With a highly unequal distribution of resource endowments and per capita income among countries and in the absence of an adequate method for dealing with the problem, an appropriate pattern of tax-imposed national gains and losses might be

ler Perspektive das Zustandekommen dieser Verteilung, die Gestaltung des Verteilungsvorgangs im Mittelpunkt.<sup>21</sup>

Die Debatte um die Allokation von Besteuerungsrechten ist mit der Einnahmenseite des oben skizzierten Umverteilungskreislaufs verbunden. Der Anteil eines Staates am aus einem multinational erwirtschafteten Gewinn erzielten Steuersubstrat trägt zur Befüllung des nationalen Umverteilungstopfes auf der Einnahmenseite bei und wirkt sich damit auch auf die Handlungsmöglichkeiten auf der Ausgabenseite aus.

Ein struktureller Unterschied zu Steuern als Umverteilungsinstrument sollte jedoch nicht übersehen werden. Der oben beschriebene Umverteilungsmechanismus ist ein dreipoliges Szenario: Neben denjenigen, denen auf der Einnahmenseite nach bestimmten Kriterien genommen wird, und denjenigen, denen auf der Ausgabenseite nach anderen Kriterien zugeteilt wird, gibt es eine übergeordnete verteilende Instanz, die den Umverteilungskreislauf gestaltet und idealiter für eine stabile praktische Umsetzung sorgt. Hier haben wir es jedoch mit einem zweipoligen Verhältnis zu tun: Wir blicken auf Staaten als Akteure, die sich auf eine Aufteilung eines bestimmten „Steuerkuchens“ einigen müssen.<sup>22</sup>

### III. Philosophische Konzeptionen von Verteilungsgerechtigkeit im internationalen Kontext

Gerechtigkeit ist ein schillernder Begriff mit – auch vor historischem Hintergrund – einer Vielzahl an Bedeutungsdimensionen. Hier interessiert uns vor allem die Bedeutung als Beschreibung einer Beziehung zwischen moralischen Subjekten.<sup>23</sup> Da solche Beziehungen oft in soziale Institutionen als Interaktionsnetze mit einem gewissen Verfestigungsgrad eingebettet sind, wird das Gerechtigkeitsprädikat auch auf die Ausgestaltung dieser Institutionen angewandt.<sup>24</sup>

Gerechtigkeit nach diesem Verständnis nimmt Bezug auf das, was wir einander schulden. Es geht um die Pflichten, die wir gegenüber einander haben. Diese relationale Beschreibung zeigt zugleich eine der Strukturlinien, entlang derer die aktuelle philosophische Debatte über das richtige Verständnis von Gerechtigkeit im politischen Kontext verläuft. Denn die vertretenen Positionen unterscheiden sich maßgeblich im Hinblick auf die Frage, auf wessen Beziehung Gerechtigkeitsprinzipien Anwendung finden. Kommen als Parteien der Relation nur Individuen in Frage, geht es um die Beziehung zwischen Institution und Individuum oder können Gerechtigkeitspflichten auch zwischen Institutionen oder anderen Kollektiven, wie etwa Staaten, bestehen?<sup>25</sup> Daran schließt sich die Folgefrage an, ob sich interinstitutionelle Gerechtigkeit, so sie begrifflich möglich ist, nach den gleichen Prinzipien richtet wie auf der inter-individuellen Ebene.

Der Begriff „internationale Gerechtigkeit“ legt ein Verständnis nahe, welches Staaten als Akteure und Bezugspunkte normativer Beurteilung nicht nur anerkennt, sondern sogar in den Mittelpunkt stellt.<sup>26</sup> Schon dem Wortlaut nach geht es um Beziehungen zwischen Staaten als den maßgeblichen Einheiten. Der Begriff „globale Gerechtigkeit“ hingegen hat andere Konnotationen und zielt auf Individuen als Bezugspunkte ab.

Damit hängt die weitere Differenzierung zusammen, welchen Inhalt diese Pflichten jeweils haben und auf welchem Idealbild eines gerechten Zustands sie basieren. Hier verläuft eine Trenn-

linie zwischen den Zielen, die durch Umverteilung von Ressourcen erreicht werden sollen. Während es für manche letztlich um Gleichheit geht,<sup>27</sup> steht für andere die Befriedigung menschlicher Grundbedürfnisse im Vordergrund.<sup>28</sup>

Ausgehend von diesen Fragen werden im Folgenden die wichtigsten Positionen des gegenwärtigen sehr facettenreichen „global justice“-Diskurses in der politischen Philosophie kurz dargestellt. Die Diskussion beschränkt sich dabei auf die Dimension sozioökonomischer Verteilungsgerechtigkeit und deren Realisierung durch Umverteilung knapper Ressourcen im internationalen Kontext.<sup>29</sup> Wichtige Weggabelungen der inzwischen weit verzweigten Theorienlandschaft lassen sich mit den folgenden beiden Fragen abbilden: Erstens, welche strukturellen Voraussetzungen lösen distributive Gerechtigkeitspflichten aus? Und zweitens, liegen diese Voraussetzungen gegenwärtig im internationalen Kontext vor?

Die folgenden Absätze widmen sich drei Gruppen von philosophischen Theorien, welche unterschiedliche Antworten auf die soeben skizzierten Fragen geben und die Diskussion über die Reichweite distributiver Pflichten in den letzten Jahrzehnten entscheidend geprägt haben. Ausgangspunkt sind Formen eines kontemporären Kontraktualismus (1.), gefolgt von in Abgrenzung dazu entwickelten kosmopolitischen Ansätzen (2.) sowie zuletzt sog. politischen Gerechtigkeitstheorien (3.).

## 1. Kontemporärer Kontraktualismus

Auch eine noch so kurze Darstellung kontemporärer Gerechtigkeitstheorien kommt an *John Rawls' A Theory of Justice*<sup>30</sup>

used to secure some decree of adjustment.“ Die von *Musgrave/Musgrave* vorgeschlagene Lösung sind Steuerraten, die invers mit den Pro-Kopf-Einkommen im kapitalimportierenden Land und direkt mit dem im kapitalexportierenden Land korreliert sind. Je höher also die Differenz der Pro-Kopf-Einkommen, desto höher die Steuerrate.

21 Vgl. dazu auch unten Abschnitt V. 2.

22 Zum „international tax cake“ *Schön*, *World Tax Journal* 2009, 67 (73).

23 Zu anderen Bedeutungsdimensionen, wie Gerechtigkeit als personale Tugend in aristotelischer Tradition vgl. überblicksartig *Miller* (Fn. 12).

24 *John Rawls* hat Gerechtigkeit als erste Tugend von Institutionen bezeichnet; *Rawls*, *A Theory of Justice*, Revised Edition 2009, S. 3: „Justice is the first virtue of social institutions, as truth is of systems of thought. A theory however elegant and economical must be rejected or revised if it is untrue; likewise laws and institutions no matter how efficient and well-arranged must be reformed or abolished if they are unjust.“ Die sich aus dem Einfluss seines Werkes ergebende Rolle dieser Sichtweise auf die kontemporäre Gerechtigkeitsdebatte wurde verschiedentlich als „institutional turn“ bezeichnet: *Hahn*, *Strukturelle Verantwortung im politischen Kosmopolitismus*, 2008, S. 4.

25 Diese Frage findet sich in der steuerrechtlichen Literatur unter den Stichworten „inter-individual vs. inter-nation equity“ wieder, vgl. *Ring*, *Florida Tax Review* 2009, 555.

26 Noch deutlicher ist dies bei dem aus der steuerrechtlichen Diskussion bekannten Begriff der „inter-nation equity“, maßgeblich geprägt von *Musgrave/Musgrave* (Fn. 20).

27 Gerechtigkeit wird bisweilen als die Abwesenheit arbiträrer Ungleichheit definiert, vgl. *Miller* (Fn. 12), Section 2.4.

28 Einer der maßgeblichen Vertreter dieses Ansatzes ist Harry G. Frankfurt, vgl. *Frankfurt*, *On Inequality*, 2015; für Vertreter solcher „sufficiency principles“ ist ein Zustand nicht deshalb ungerecht, weil manche Menschen ohne Rechtfertigung mehr haben als andere, sondern weil manche nach einem bestimmten Maßstab nicht genug haben.

29 Für eine umfassende enzyklopädische Darstellung anderer konzeptueller Nuancen vgl. *Chatterjee*, *Encyclopedia of Global Justice*, 2011.

30 *Rawls* (Fn. 24).

nicht vorbei. Seit ihrer Veröffentlichung im Jahr 1971 ist seine kontraktualistische Theorie politischer Gerechtigkeit Dreh- und Angelpunkt des Diskurses um Bezugspunkt und inhaltliche Reichweite von Umverteilungspflichten gewesen.

Für eine eingehende Diskussion des Rawlsschen Gedankengebäudes ist dies nicht der richtige Ort.<sup>31</sup> In starker Verkürzung sind es jedoch im Kern zwei Strukturprinzipien gesellschaftlicher Ordnung, auf die wir uns nach *Rawls'* Ansicht in einem fiktiven sozialen Urzustand einigen würden.<sup>32</sup> Erstens soll „[j]edermann [...] gleiches Recht auf das umfangreichste System gleicher Grundfreiheiten haben, das mit dem gleichen System für alle anderen verträglich ist“<sup>33</sup> – hier wird das uneingeschränkte Primat individueller Freiheitsrechte verankert. Zweitens aber formuliert *Rawls* mit seinem sog. „Differenzprinzip“ eine Voraussetzung für die Gerechtigkeit ungleicher Ressourcenverteilung innerhalb einer Gesellschaft: „Soziale und wirtschaftliche Ungleichheiten sind so zu gestalten, dass (a) vernünftigerweise zu erwarten ist, dass sie zu jedermanns Vorteil dienen, und (b) sie mit Positionen und Ämtern verbunden sind, die jedem offen stehen.“<sup>34</sup>

Das Zusammenspiel dieser beiden Prinzipien als Vorgabe für die „basic structure“, das Institutionendesign einer Gesellschaft, ist von dem Gedanken getragen, dass aus moralischer Sicht zufällige Umstände nicht die Grundlage für eine unter Umständen drastisch ungleiche Ressourcenverteilung sein sollten.

Wie auch die historischen Vorläufer, angefangen bei *Platon* und *Aristoteles* bis hin zu *Thomas Hobbes* und *John Locke*, ist die Rawlssche Gerechtigkeitstheorie von einem methodologischen Nationalismus geprägt.<sup>35</sup> Bezugsrahmen für die Überlegungen zu einer guten und gerechten Ordnung ist stets eine Art von Polis, also eine Gesellschaft oder ein Staat. Parteien der Gerechtigkeitsrelation sind deshalb in erster Linie der Staat mit seinen Institutionen auf der einen, seine Bürger auf der anderen Seite.<sup>36</sup>

Die normative Betrachtung der internationalen Ordnung dagegen geht, wie der Begriff schon erahnen lässt, historisch betrachtet von einem Netz zwischenstaatlicher Beziehungen aus. Über den innerstaatlichen Rahmen tritt in diesem Denkmodell als zweite Ebene die internationale Gemeinschaft mit Nationalstaaten als maßgeblichen Akteuren. Mit diesem Zwei-Ebenen-Modell geht ein normativer Pluralismus einher: Die Kriterien für eine gute Ordnung sind im nationalen und internationalen Kontext nicht dieselben, Prinzipien von Verteilungsgerechtigkeit sind nur innerhalb des nationalen Rahmens anwendbar. An eben diesem Pluralismus setzt die sog. kosmopolitische Kritik an *Rawls'* Theorie an.

## 2. Kosmopolitische Gerechtigkeitstheorien

Maßgebliche und frühe Vertreter einer kosmopolitischen Position sind mit *Charles Beitz* und *Thomas Pogge* zwei Schüler von *Rawls*, die in Reaktion auf die Veröffentlichung von *A Theory of Justice* für eine Übertragung der beiden oben dargestellten Gerechtigkeitsprinzipien auf den internationalen Kontext plädieren.<sup>37</sup> Politische Sprengkraft hat dabei insbesondere die Anwendung des Differenzprinzips auf globaler Ebene: Wenn eine ungleiche Ressourcenverteilung nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn sie – nunmehr global gesehen – den am

wenigsten privilegierten Menschen nützt, liegt ein Bedarf an radikaler Umverteilung auf der Hand.

Die Stoßrichtung dieser Kritik ist aus theoretischer Sicht prima facie einleuchtend: Wie kann es sein, dass einerseits die Freiheiten, Rechte und Entfaltungsmöglichkeiten von Individuen das normative Fundament von Gerechtigkeit ausmachen sollen, andererseits aber die Verpflichtung zur Gewährleistung dieser Freiheiten und Rechte von der aus moralischer Sicht arbiträren nationalen Zugehörigkeit der betroffenen Individuen abhängen soll? Für *Pogge* ist die Nationalität einer Person lediglich eine weitere „deep contingency“, also eine letztlich zufällige Eigenschaft, wie etwa Rasse oder Geschlecht,<sup>38</sup> die *per se* eine ungleiche Ressourcenverteilung nicht legitimieren kann. Die moralische Zufälligkeit von Staatsangehörigkeit ergibt sich aus den, wie *Ayelet Shachar* es treffend beschreibt, „archaischen Mechanismen ihrer Zuerkennung abhängig von der Geburt eines Menschen“<sup>39</sup>. Die Kombination aus der universalistischen Begründung des Differenzprinzips und seiner auf den nationalen Kontext begrenzten Anwendbarkeit ist deshalb von vielen als in sich widersprüchlich empfunden worden.<sup>40</sup>

### a) Gemäßigter Kosmopolitismus: Globale Kooperation und Interaktion

Gemäßigte Kosmopolitisten wie *Beitz* und – jedenfalls in seinen frühen Schriften – *Pogge* stützen ihre Argumentation auf die von *Rawls* selbst postulierte zentrale Bedeutung einer sozialen „basic structure“ als normative Verankerung von Verteilungsgerechtigkeit. Sie akzeptieren die Prämisse, dass sich distributive Pflichten nach dem Maßstab des Differenzprinzips nur aus einer hinreichend robusten Interaktionsstruktur ergeben können, bestreiten aber, dass es diese nur innerhalb eines Staates geben kann. Anders als *Rawls* sehen sie eine solche

31 Eine einführende Darstellung in deutscher Sprache findet sich bei *Pogge*, *John Rawls*, 1994, S. 37 ff.

32 Teil dieses hypothetischen Zustands ist der sog. „Schleier des Nichtwissens“, der eine Kenntnis über unsere tatsächliche persönlichkeits- und gruppenspezifische Position in der Gesellschaft verhindert.

33 *Rawls* (Fn. 24), S. 81.

34 *Rawls* (Fn. 24), S. 81.

35 *Nida-Rümelin/Rechenauer* in *Ferdowsi* (Hrsg.), *Internationale Politik als Überlebensstrategie*, 2009, S. 304; *Rawls* selbst spricht nicht von Staaten, sondern von Völkern – sein Verständnis dieses Begriffs entspricht allerdings im Rahmen der hiesigen Zwecke dem traditionellen Verständnis eines Territorialstaates.

36 *Rawls* (Fn. 24), S. 3: „Justice is the first virtue of institutions, as truth is of systems of thought.“

37 *Pogge*, *Realizing Rawls*, 1989; *Pogge*, *World Poverty and Human Rights*, 2002; *Beitz*, *Political Theory and International Relations*, 1979; *Beitz*, *Journal of Ethics* 2005, 11.

38 *Pogge*, *Realizing Rawls* (Fn. 37), S. 247: „Nationality is just one further deep contingency (like genetic endowment, race, gender, and social class), one more potential basis of institutional inequalities that are inescapable and present from birth. Within Rawls's conception, there is no reason to treat this case differently from the others. And so it would seem that we can justify our global institutional order only if we can show that the institutional inequalities it produces tend to optimize (against the backdrop of feasible alternative global regimes) the worst social position.“

39 *Shachar*, *The Birthright Lottery*, 2009, S. 2: „archaic mechanism of conferring citizenship by virtue of birthright“; sowohl Blut- als auch Bodenprinzip stellen auf die Geburt eines Menschen als Anknüpfungspunkt für seine Staatsangehörigkeit ab und sind moralisch gleichermaßen arbiträr (S. 7).

40 *Blake/Smith* (Fn. 6), Section 1.

Grundlage auch über Staatsgrenzen hinweg als bereits gegeben an. Die Gesellschaft, auf die es dieser Argumentation zufolge ankommt, ist die Weltgesellschaft aller Menschen, welche im Zuge globaler politischer und ökonomischer Integration bereits einen eigenen hinreichend verfestigten Rahmen erkennen lässt. Insbesondere der internationale Handel und seine Institutionen, etwa die WTO, die Weltbank oder die OECD, werden als Zeichen dafür angeführt, wie weit fortgeschritten, mannigfaltig und stabil Kooperationsbeziehungen und ökonomische Verflechtungen über nationale Grenzen hinweg inzwischen sind.<sup>41</sup> Wenn Staatsgrenzen also nicht (mehr) die Grenzen sozialer und wirtschaftlicher Kooperation widerspiegeln, so das Argument, sollten sie auch nicht ausschlaggebend für die Reichweite distributiver Pflichten sein.<sup>42</sup>

Gemeinsam ist diesen Positionen die Prämisse, dass bestimmte Arten von Institutionen oder regelbasierten Praktiken distributive Gerechtigkeitspflichten auslösen können.<sup>43</sup> Die Zugehörigkeit zu einer Gruppe bringt wechselseitige Verpflichtungen mit sich; wie stark und wie weitreichend diese sind, hängt vom Integrationsgrad der Gruppe ab. So lässt sich unsere Intuition erklären, dass unsere Pflichten gegenüber Familienmitgliedern anders und stärker sind als gegenüber einer Person am anderen Ende der Welt, die wir noch nie getroffen haben. Weil die Anbindung an Institutionen und Regeln je nach Kontext zu unterschiedlichen Konfigurationen von Gerechtigkeitspflichten führt, werden diese Konzeptionen auch als partikularistisch bezeichnet. Ein entscheidender Unterschied zum Rawlschen Modell besteht darin, dass Gerechtigkeitspflichten nicht zwischen einer wie auch immer gearteten Institution und den an ihr Beteiligten bestehen, sondern primär zwischen diesen Beteiligten selbst.

## b) Radikaler Kosmopolitismus: Capabilities Approach und Neoaristotelismus

Verfechter eines radikalen Kosmopolitismus nehmen Abstand von der Notwendigkeit einer interaktiven Grundlage distributiver Pflichten, die für die vertragstheoretische Herleitung eine so zentrale Rolle spielt. Die Diskussion über den hinreichenden Verfestigungsgrad globaler Kooperationsbeziehungen erübrigt sich, wenn es auf solche Beziehungen gar nicht ankommt, weil sich diese Pflichten nichtrelational bereits aus dem Status als Mensch ergeben.<sup>44</sup> Institutionen können dann hilfreiche oder gar unverzichtbare Instrumente sein, um Gerechtigkeitspflichten zu erfüllen, sind aber nicht deren legitimierende Grundlage.<sup>45</sup>

Auf dieser Basis argumentiert *Martha Nussbaum*, die aus neoaristotelischer Perspektive auf den Menschen als „zoon politikon“ von ganz anderen Prämissen über menschliches Wohlergehen und die dafür erforderliche politische Ordnung ausgeht.<sup>46</sup> Im Zentrum des von ihr gemeinsam mit *Amartya Sen* entwickelten sog. „capabilities approach“ stehen Entwicklungspotentiale, deren möglichst weitgehende Realisierung ein gutes und würdevolles menschliches Leben ausmacht.<sup>47</sup> Aus diesen allen Menschen innewohnenden Potentialen ergeben sich politische Rechte auf gleiche Realisierung, die keiner (hypothetischen) vertraglichen Begründung bedürfen.<sup>48</sup>

Wenn man diesen radikalen Kosmopolitismus ohne kontraktualistische Anbindung konsequent weiterdenkt, tun sich viele Fragen auf: Muss Verteilungsgerechtigkeit nicht nur über die

räumliche Grenzen des Staates, sondern auch über zeitliche Grenzen, etwa Generationenfolgen, hinweg gedacht werden? Denn ebenso wie den Ort kann man auch den Zeitpunkt der Geburt eines Menschen mit guten Gründen als eine weitere „deep contingency“ ohne moralische Relevanz einordnen.<sup>49</sup> Gleiches gilt aus Sicht mancher sogar für die Zugehörigkeit zur menschlichen Spezies, weshalb auch Tiere in das Gerechtigkeitskalkül mit einzubeziehen seien.<sup>50</sup>

Diese Implikationen eines radikalen Kosmopolitismus mögen kontraintuitiv sein – für das vertragstheoretische Denkmodell sind sie indes kein Problem. Hier fehlt es zukünftigen Generationen oder nicht-menschlichen Lebewesen bereits an der erforderlichen Einbindung in ein System von Kooperationsbeziehungen. Mit anderen Worten: Wer noch nicht existiert, kann auch nicht durch kooperative Verbundenheit Pflichten auslösen.

Auch wenn man radikal kosmopolitische Positionen für theoretisch nicht überzeugend hält oder sie aus pragmatischen Gründen eher im Bereich des Utopischen verortet: Die intuitive Kraft der gemäßigt kosmopolitischen Argumentation für über Staatsgrenzen hinweg universell anwendbare Prinzipien von Verteilungsgerechtigkeit lässt sich nicht ganz leugnen.<sup>51</sup>

## 3. Politische Gerechtigkeitstheorien

*Rawls* selbst hat sich einer kosmopolitischen Interpretation seiner Gerechtigkeitstheorie ausdrücklich verweigert und seine

41 *Benshalom*, *New York University Law Review* 2010, 1 (37); *Sangiovanni*, *Philosophy & Public Affairs* 2007, 3; ob und ggf. wie schnell die jüngsten politischen Entwicklungen in Form nationaler Abschottungsmaßnahmen mit dem Zweck von Handlungskriegen dieser Argumentation den tatsächlichen Boden entziehen, bleibt abzuwarten.

42 *Beitz*, *Political Theory and International Relations* (Fn. 37), S. 351: „[I]f evidence of global economic and political interdependence shows the existence of a global scheme of social cooperation, we should not view national boundaries as having fundamental moral significance. Since boundaries are not coextensive with the scope of social cooperation, they do not mark the limits of social obligation.“

43 *Blake/Smith* (Fn. 6), Section 3.

44 *Caney*, *Justice Beyond Borders. A Global Political Theory*, 2005; *Blake/Smith* (Fn. 6), Section 4.2: „The pure egalitarian impulse begins with the idea that we have duties of justice towards one another that do not depend upon shared institutions.“

45 *Caney*, *Metaphilosophy* 2001, 113 (114): „We must start with an account of people’s entitlements, and with this account in mind, we should design institutions that are most likely to bring it about that people receive their entitlements. From this we can then derive people’s duties.“

46 *Nussbaum*, *Frontiers of Justice*, 2006, Section 3.1.

47 *Nussbaum/Sen*, *The Quality of Life*, 1993.

48 Es geht ihr wohlgemerkt nicht um gleiche Realisierungschancen, sondern im Sinne eines strengen Konsequentialismus um tatsächlich vorliegende Fähigkeiten, die sich nicht mit den subjektiven Präferenzen der Menschen decken müssen. Zu diesem Fähigkeitenkatalog zählen neben der Möglichkeit, ein menschliches Leben in körperlicher Gesundheit und Integrität bis zum natürlichen Ende zu leben u.a. der Zugang zu Bildung, praktische Vernunft als Fähigkeit, eine eigene Konzeption des Guten zu entwickeln sowie die Fähigkeit zur Eingehung stabiler sozialer Beziehungen. Je gehaltvoller ein solcher Katalog ist, desto größeren Hürden begegnet freilich seine (politische) Umsetzung.

49 *Höffe* in *Krell/Mörschel* (Hrsg.), *Werte und Politik*, 2015, S. 47 f. behandelt diesen Aspekt als eine der zentralen Fragen sozialer Gerechtigkeit.

50 Für einen Überblick zu dieser Gruppe von Argumenten s. *Miller* (Fn. 12), Section 3.1.

51 *Blake/Smith* (Fn. 6), Section 1: „[I]n a world as connected as our own, is it justifiable that some have so much while others have so little?“

bereits in *A Theory of Justice* angelegte Position im Jahr 1993 in *The Law of Peoples* näher erläutert. Die beiden oben skizzierten Prinzipien egalitärer Verteilungsgerechtigkeit können seiner Ansicht nach nur innerhalb eines Staatsverbundes Geltung beanspruchen.

*Rawls* und andere Vertreter eines politischen Verständnisses von Verteilungsgerechtigkeit haben im Zuge der von *Beitz* und *Pogge* angestoßenen Debatte zu erklären versucht, warum Gerechtigkeit, insbesondere Verteilungsgerechtigkeit, nur innerhalb eines nationalen Rahmens als Wert und als politisches Ideal konzipiert werden kann. Eine global drastisch ungleiche Ressourcenverteilung ist nach diesem Verständnis kein Problem von Verteilungsgerechtigkeit im engeren Sinne.

### a) Statismus

Als statische Positionen werden Theorien bezeichnet, die den Staat als privilegiertes Gerechtigkeitsforum verstehen. Unter der Überschrift eines kulturellen bzw. liberalen Nationalismus werden distributive Pflichten aus einer vorgelagerten, präpolitischen Solidarität abgeleitet,<sup>52</sup> die sich aus einer gemeinsamen Gruppenmitgliedschaft ergibt. Für *David Miller* als einen prominenten Vertreter eines kulturellen Nationalismus steht die Privilegierung staatlicher Verbundenheit nicht im Widerspruch zur Anerkennung universeller Rechte, die allen Menschen gleichermaßen zukommen. Vielmehr sei es ein Fehlschluss, aus der Feststellung, dass es solche universellen Rechte gebe, darauf zu schließen, dass die Verpflichtung zur Realisierung dieser Rechte quasi spiegelbildlich alle Menschen gleichermaßen treffen.<sup>53</sup>

Schwer tun sich die Vertreter eines kulturellen Nationalismus nicht so sehr mit der Begrenzung des Anwendungsbereiches von Verteilungsgerechtigkeit auf den nationalen vs. den globalen Kontext. Zu Problemen führt jedoch die Frage, was die Verbundenheit als Mitbürger so speziell macht gegenüber anderen, räumlich und zahlenmäßig weit weniger umfassenden Gruppen, die zum Teil einen deutlich höheren kulturellen Integrationsgrad und einen stärkeren „sense of a ‚we‘ that shares a common fate“ aufweisen, wie etwa Religionsgemeinschaften.<sup>54</sup>

Ein anders gelagertes statisches Argument knüpft wiederum an die Rawlsschen Gerechtigkeitsprinzipien an. *Thomas Nagel* hat darauf hingewiesen, dass diese Prinzipien nicht losgelöst von ihrer politischen Funktion insgesamt betrachtet werden dürfen: Sie dienen nicht zuletzt der Rechtfertigung des Gewaltmonopols eines Staates.<sup>55</sup> Seine Argumentation stützt sich ausdrücklich nicht auf irgendeine Art präpolitischer Verbundenheit und Solidarität unter Menschen, sondern auf die Eigenschaften eines Rechtsstaates als genuine Voraussetzung für echte distributive Gerechtigkeitspflichten.

*Nagel* begründet seine Position mit zwei Argumenten. Erstens betont er in Anlehnung an *Hobbes* den Zusammenhang zwischen Gerechtigkeit und Souveränität: Gerechtigkeitspflichten sind auf einen Durchsetzungsmechanismus angewiesen, den nur ein Souverän gewährleisten kann – ohne ein Rechtssystem, welches durch ein staatliches Gewaltmonopol gestützt wird, lassen sich Verhaltenskoordination und Erwartungsstabilität innerhalb einer großen Gruppe von Menschen nicht erreichen.<sup>56</sup> Zweitens ergeben sich Vorgaben egalitärer Gerechtigkeit aus der kollektiven Verantwortung für staatliche Regeln:

Ihre Adressaten sind nicht nur Unterworfenen, sondern gleichzeitig Urheber eben dieser Regeln. Nimmt man diese „coauthorship“ ernst, lässt sich der Geltungsanspruch staatlicher Regeln nur dadurch legitimieren, dass sie allen betroffenen Adressaten gegenüber gleichermaßen gerechtfertigt werden können.

*Nagel*s Position verdient die Bezeichnung als politische Gerechtigkeitstheorie im engeren Sinne deshalb, weil sie nicht nur irgendeine institutionelle Verbundenheit, sondern gerade die Mitgliedschaft in einem souveränen Staat als unabdingbare Voraussetzung für Gerechtigkeitspflichten postuliert. Ein „präinstitutionelles“ Verständnis von Gerechtigkeit als universelles Ideal zwischenmenschlicher Beziehungen, wie es insbesondere den radikal kosmopolitischen Theorien zugrunde liegt, ist seiner Ansicht nach verfehlt.<sup>57</sup> Vor diesem Hintergrund ist auch die Beziehung, die durch soziale Kooperation in Form von Handel und Gütertausch entsteht, mit der Zugehörigkeit zum selben Staat nicht vergleichbar.<sup>58</sup>

Einen globalen Souverän indes gibt es nun einmal nicht und wird es auf absehbare Zeit nicht geben. *Nagel* verneint nicht grundsätzlich die Möglichkeit einer Verfassung der Welt, in der eine souveräne Ordnungsmacht die Aufrechterhaltung eines globalen Rechtsstaates absichert.<sup>59</sup> Er betont allerdings, dass die gegenwärtige Lage der Dinge keinen Anlass zu derartigen Hoffnungen gibt.<sup>60</sup> In diesem Realismus, nicht aber im Begründungsmuster, unterscheidet er sich von globalen Kontraktualisten wie *Pogge* und *Beitz*.

52 *Miller*, National Responsibility and Global Justice, 2007, Ch. 5; in diesem Sinne auch *Graetz*, Tax Law Review 2000, 261 (277): „By assigning the task of improving the lot of the nation’s citizens, including those who are least advantaged, to our government, we have made both economic growth and redistribution of income or wealth a matter of national, rather than worldwide, concern.“

53 *Miller*, Critical Review of International Social and Political Philosophy 2002, 80 (82): „[S]lid[ing] from saying that every human being has equal moral worth to saying that *therefore* we are required to treat all human beings equally, in the sense that we have the same duties to each[,] ... is simply a *non sequitur*.“

54 *Cohen/Sabel*, Philosophy & Public Affairs 2006, 147 (158 f.): „Such norms are founded on and express a shared sense of membership in particular groups (cultural religious ethnic), each less encompassing than humanity. But if group solidarities, a sense of a ‚we‘ that shares a common fate, lie at the root of norms, what is so special about the state? After all, there are a lot of groups, many less encompassing than the state.“

55 *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113.

56 *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113 (115): „What creates the link between justice and sovereignty is something common to a wide range of conceptions of justice: they all depend on the coordinated conduct of large numbers of people, which cannot be achieved without law backed up by a monopoly of force.“

57 *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113 (120): „[S]overeign states are not merely instruments for realizing the preinstitutional value of justice among human beings. Instead, their existence is precisely what gives the value of justice its application, by putting the fellow citizens of a sovereign state into a relation that they do not have with the rest of humanity [...].“ Ähnlich argumentiert auch *Dworkin*, Sovereign Virtue. The Theory and Practice of Equality, 2000, S. 6.

58 *Barry*, Nomos 1982, 219 (233) fasst dies treffend als „trading partners vs. fellow citizens“ zusammen; *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113 (138): „Mere economic interaction does not trigger the heightened standards of socioeconomic justice.“

59 *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113 (121): „[T]he requirements of justice themselves do not, on this view, apply to the world as a whole, unless and until, as a result of historical developments not required by justice, the world comes to be governed by a unified sovereign power.“

60 *Nagel*, Philosophy & Public Affairs 2005, 113 (119).

In letzter Konsequenz heißt dies zumindest für unsere Gegenwart, dass es ohne internationales Rechtssystem mit quasi-staatlichem Gewalt- und Zwangsmonopol außerhalb einzelner Staaten gar keine Grundlage für die Anwendung von Verteilungsgerechtigkeit als politischem Ideal gibt.

## b) Internationale Pflichten bzgl. intrastaatlicher Verteilungsgerechtigkeit

Moralisch völlig irrelevantes Terrain ist der internationale Kontext auch für die meisten Statisten freilich nicht. Es bleiben humanitäre Hilfspflichten, die sich aus den existentiellen Grundbedürfnissen der Menschen ergeben. Diese richten sich allerdings nichtrelational allein auf die Gewährleistung eines absoluten sozioökonomischen Mindeststandards, etwa durch Hilfeleistung zur Verhinderung von Hungerkatastrophen.<sup>61</sup>

Darüber hinaus ist auch die internationale Ordnung normativen Prinzipien unterworfen: *Rawls* selbst spricht von einer „reasonably just Society of Peoples“<sup>62</sup>, welche Fairness der Staaten im Umgang miteinander erfordere. Diese Art von Gerechtigkeit hat aber keine distributive Komponente nach Art des Differenzprinzips, sondern erschöpft sich in der Einhaltung von Wohlverhaltenspflichten, wie wir sie im kontemporären Völkerrecht finden. Die normativ plurale Zwei-Ebenen-Konzeption mit Verteilungsgerechtigkeit als intranationalem Ordnungsprinzip einerseits sowie Fairness als Bewertungskriterium für internationale Beziehungen andererseits wird dadurch nicht aufgelöst.

Unterschiedliche Antworten geben politische Gerechtigkeitskonzeptionen auf die Frage, welche Handlungsfolgen sich aus der Vorgabe internationaler Fairness im Ernstfall drastischer Ressourcenungleichheit ergeben können, auch wenn dies keine echten distributiven Pflichten sind. Nach einer eher moderaten Ansicht sind Staaten untereinander verpflichtet, die Fähigkeit zur Gewährleistung von Verteilungsgerechtigkeit auf nationaler Ebene zumindest nicht zu behindern.<sup>63</sup> Weitgehendere Ansätze kommen zu aktiven Unterstützungspflichten, die auch einen Transfer von Ressourcen erfordern können.<sup>64</sup>

Der Blick auf die verschiedenen philosophischen Konzeptionen von Verteilungsgerechtigkeit im Zusammenhang mit globaler Ungleichheit legt unterschiedliche (rechts-)politische Implikationen nahe. Welche Folgen sich insbesondere für das internationale Steuerrecht ergeben, ist Gegenstand der folgenden Abschnitte, wobei es zunächst um das Steuerrecht als potentielles Instrument globaler Umverteilung und im Anschluss um Steuersubstrat als Gegenstand ebendieser Umverteilung gehen soll.

## IV. Das internationale Steuerrecht als Instrument globaler Umverteilung

Das gegenwärtige System des internationalen Steuerrechts fußt auf statischen Prämissen.<sup>65</sup> Wenn Gerechtigkeitspflichten ohnehin nur im nationalen Rahmen bestehen, müssen wir uns über eine gerechte Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts keine großen Gedanken machen. Es überrascht deshalb nicht, dass sich aus kosmopolitischen Positionen weitreichender Reformbedarf ergibt als aus einer im Ist-Zustand bereits verankerten politischen Gerechtigkeitskonzeption.

Man kann bei der Identifikation von Reformmöglichkeiten rein instrumentell von den typischen Verteilungsmustern ausgehen, zu denen der Regelungskomplex des internationalen Steuerrechts gegenwärtig führt. Legt man über diese Verteilung die Schablone einer ideal gerechten Verteilung (für die es, wie oben gesehen, mehrere theoretische Angebote gibt), ergibt sich daraus ein konkreter Umverteilungsbedarf zugunsten mancher, zu Lasten anderer Menschen bzw. politischen Einheiten – je nachdem, welche moralischen Subjekte als Parteien der Gerechtigkeitsrelation angesehen werden. Auf der Basis dieses Vergleichs lässt sich darüber nachdenken, welche Stellschrauben des gegenwärtigen Verteilungssystems näher an das Idealergebnis heranführen.

Zu klären bleibt, ob die Akzeptanz eines moralischen Kosmopolitismus auch zu einem legalen Kosmopolitismus verpflichtet. Erfordert die Anerkennung einer globalen Natur unserer Umverteilungspflichten eine strukturelle Abbildung in der internationalen Rechtsordnung und damit auch im internationalen Steuerrecht? Davon betroffen ist nicht zuletzt die Frage, wer überhaupt für die Umverteilung und demzufolge für die Generierung von Einnahmen durch Steuererhebung kompetent und zuständig ist. Im statischen Bild sind dies die Nationalstaaten selbst; aus kosmopolitischer Perspektive liegt eine Reallokation von Besteuerungsrechten und Administrativzuständigkeiten auf die supranationale Ebene nahe.

Die folgenden Absätze behandeln zwei verschiedene Wege, auf denen sich globale Gerechtigkeit im Sinne eines gemäßigten Kosmopolitismus erreichen ließe: Zum einen werden Ideen aus der philosophischen Literatur vorgestellt und diskutiert, die mit radikalen Strukturreformen einhergehen, insbesondere was die Allokation von Besteuerungsrechten betrifft. Zum anderen geht es um die Möglichkeiten, globale Gerechtigkeit zu realisieren, ohne am gegenwärtigen Mehrebenensystem des internationalen Steuerrechts grundlegend etwas zu ändern.

### 1. „Global Taxes for Global Justice“

Vor allem *Pogge* hat neben der philosophischen Begründung universeller Gerechtigkeitspflichten einen Fokus seiner Arbeit auf Möglichkeiten und politische Instrumente gelegt, mit denen sich die global drastisch ungleiche Verteilung von Ressourcen und Lebenschancen abmildern ließe.

#### a) Neue Steuergegenstände

Es geht *Pogge* nicht primär um Modifikationen des internationalen Steuerrechts als einzige Stellschraube, um globale Gerechtigkeit zu realisieren. Gleichwohl spielen bei den instrumentellen Überlegungen von ihm und anderen Kosmopolitis-

61 *Hahn* (Fn. 7), S. 103.

62 *Rawls*, *The Law of Peoples*, 2001, S. 17.

63 *Ronzoni* in *Dietsch/Rixen* (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 202.

64 Zur Implausibilität solcher minimalistischer Ansätze *Ronzoni* (Fn. 63), S. 208.

65 *Stewart*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 297 (306): „The statist view of international taxation is supported by our own experience. Tax law remains national or sovereign law. Any co-operation between states is intended to bolster national tax sovereignty.“

ten Steuern in der einen oder anderen Form eine tragende Rolle.

Aufsehen erregt hat der Vorschlag einer sog. „globalen Rohstoffdividende“<sup>66</sup>. Demnach hätten Staaten an den auf ihrem Territorium befindlichen Ressourcen keine uneingeschränkten Eigentumsrechte, sondern müssten für den Abbau und Verbrauch etwa von Bodenschätzen eine Abgabe zahlen.<sup>67</sup> Dahinter steht der Gedanke, dass auch die Verteilung natürlicher Ressourcen zu den moralisch arbiträren Zuständen unserer Welt zählt, an denen ein Umverteilungsmechanismus legitimerweise ansetzen kann.<sup>68</sup>

Einem ähnlichen Muster folgt der Vorschlag eines durch wohlhabende Länder finanzierten globalen Gesundheitsfonds, dessen Design die Anreize pharmazeutischer Unternehmen zur Entwicklung von Medikamenten gegen armutsbedingte Krankheiten erhöhen soll.<sup>69</sup> Bei manchen Ideen allerdings ist die Verknüpfung von Steuergegenstand und Umverteilungszweck weniger offensichtlich, wie etwa im Falle einer „air ticket tax“ zur Finanzierung globaler Gesundheitsprogramme.<sup>70</sup> Diesen Vorschlägen gemein ist das Ziel, Ressourcentöpfe zu generieren, mit denen die Befriedigung sozioökonomischen Grundbedürfnisse der Bevölkerung in Entwicklungsländern finanziert werden kann.

Aus dem moralisch arbiträren Angehörigenstatus in einem sozioökonomisch privilegierten Staat leitet *Shachar* ein Argument für eine „birthright privilege levy“<sup>71</sup> ab. Im Kontext des gegenwärtigen Staatsangehörigkeitsrechts wird hier der Bürgerstatus analog zu einem geerbten Bündel von vermögenswerten Rechten, insbesondere Zugangsberechtigungen zu Ressourcen und Lebenschancen, konzipiert.<sup>72</sup> Bei der Idee einer „birthright privilege levy“ handelt es sich also um eine Art globale Erbschaftsteuer auf den intergenerationellen Transfer von Vorteilen, die mit einer privilegierten Staatsangehörigkeit verbunden sind.

Andere Ideen lassen eine weitere Stoßrichtung erkennen, nämlich den Schutz und die Finanzierung globaler öffentlicher Güter, beispielsweise Klima und Umwelt als legitimierendes Schutzgut einer „carbon tax“ auf den Verbrauch fossiler Energiequellen und den Ausstoß von Treibhausgasen.<sup>73</sup> Hier lässt sich auch die seit langem debattierte Finanztransaktionssteuer einordnen, welche die vermeintlich destabilisierenden Effekte etwa kurzfristiger Devisenspekulationen auf die Haushalte und Realökonomien vor allem in wirtschaftlich weniger leistungsfähigen Regionen eindämmen soll.<sup>74</sup> Zu den weniger bekannten Beispielen zählen Steuern auf den Versand von E-Mails in Industriestaaten zur Kompensation des „digital divide“ gegenüber Entwicklungsländern, auf den Verkauf von Luxusgütern oder auf internationale Waffenverkäufe.<sup>75</sup>

## b) Reallokation von Besteuerungsrechten

Untrennbar verbunden mit den Überlegungen, welche Steuergegenstände neben den traditionellen Besteuerungsgrundlagen Einkommen, Kapital und Konsum zur Finanzierung globaler Umverteilungssysteme herangezogen werden könnten, ist die Frage, wie eine solche Umverteilung organisiert werden sollte – insbesondere, wer für die Erhebung dieser Steuern zuständig und zur Entscheidung über die Verwendung des so erhobenen Steuerkuchens berechtigt sein sollte.<sup>76</sup>

Wenn man die kosmopolitische Position weiterdenkt, muss man nicht nur das globale Verteilungsergebnis bzgl. relevanter Ressourcen in den Blick nehmen, sondern auch den Weg dorthin. Prima facie erscheint es inkonsequent, Gerechtigkeitspflichten einerseits ohne Rekurs auf den Nationalstaat abzuleiten, andererseits aber bei der Erfüllung dieser Pflichten auf die politischen Instrumente dieses Nationalstaates zurückgreifen zu wollen, insbesondere auf das staatliche Steuerrecht inklusive eines durch ein Gewaltmonopol gestützten Erhebungsapparates.

Es überrascht deshalb nicht, dass in der kosmopolitischen Literatur als Ideallösung häufig eine zumindest teilweise Supranationalisierung oder gar Globalisierung des Steuerzugriffs selbst befürwortet wird. Hier findet sich z.B. die Forderung nach der Einrichtung einer „International Tax Organization“<sup>77</sup> oder nach dem Transfer von Besteuerungsrechten an bereits bestehende internationale bzw. supranationale Organisationen wie EU, OECD, WTO oder UN.<sup>78</sup>

Abgesehen von den gewaltigen politischen Hindernissen, die beim Aufbau der für die effektive Steuererhebung erforderlichen supranationalen Institutionen überwunden werden müssten, stellt sich die Frage, ob die Befürwortung eines moralischen Kosmopolitismus einen solchen strukturellen Umbau überhaupt zwingend erfordert. Mit anderen Worten: Verpflichtet uns moralischer Kosmopolitismus auch auf einen rechtlichen, insbesondere steuerrechtlichen Kosmopolitismus?<sup>79</sup>

66 *Pogge*, *Philosophy & Public Affairs* 1994, 195; *Pogge*, *Journal of Moral Philosophy* 2011, 335; *Pogge*, *World Poverty and Human Rights*, 2002, S. 66f.

67 Ergänzt wird diese Idee von *Pogge* durch eine deutliche Kritik am sog. „internationalen Rohstoffprivileg“, welches es auch illegitimen Machthabern ermöglicht, sich an den Ressourcen eines Landes zu bereichern, etwa durch den Verkauf von Förderrechten an Bodenschätzen. *Pogge*s Ansicht nach trägt diese Anreizstruktur entscheidend zu instabilen politischen Verhältnissen gerade in ressourcenreichen Entwicklungsländern bei, auch bekannt unter dem Schlagwort „resource curse“. Auf gleiche Weise kritisiert *Pogge* das „internationale Kreditprivileg“, welches die Eingehung langfristig verbindlicher Zahlungsverpflichtungen durch u.U. illegitime Regierungen ermöglicht; vgl. zu beiden Privilegien zusammenfassend *Hahn* (Fn. 7), 45 f.; zum „resource curse“ *Wenar*, *Philosophy & Public Affairs* 2008, 2.

68 *Hahn* (Fn. 7), S. 110 ff.

69 *Pogge*, *Journal of Social Philosophy* 2009, 542.

70 *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161 (172).

71 *Shachar* (Fn. 39), Ch. 3 sowie zusammenfassend S. 15: „[The aim of ameliorating global inequality] informs the idea of a *birthright privilege levy* as an obligation borne by windfall recipients of membership entitlement in well-off polities to improve the life prospects of those allotted less under the birthright lottery.“

72 *Shachar* (Fn. 39), S. 15.

73 *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161 (171).

74 *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161 (171 f.); *Wollner*, *Journal of Political Philosophy* 2014, 458.

75 *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161 (172 ff.).

76 Die bloße Administrativzuständigkeit für die Erhebung muss nicht zwingend mit einer Kompetenz zur Entscheidung über die Verwendung einhergehen.

77 Siehe dazu m.w.N. *Dietsch/Rixen* (Hrsg.), *Global Tax Governance. What is wrong with it and how to fix it*, 2016, S. 3.

78 *Brock*, *Journal of Social Philosophy* 2008, 161 (176).

79 Auch *Pogge* weist darauf hin, dass zwischen diesen beiden Positionen unterschieden werden müsse; *Pogge*, *Ethics* 1992, 48 (49).

Die stärksten Argumente gegen einen solchen Zusammenhang sind pragmatischer Natur. Die Vorteile von Spezialisierung und Arbeitsteilung sprechen dafür, die Zuständigkeit jedenfalls für die Einnahmenseite eines Umverteilungskreislaufes auf staatlicher Ebene zu belassen.<sup>80</sup> Selbst wenn man als ethischer Kosmopolitist unsere distributiven Pflichten nicht aus bestimmten Arten von Kooperation oder institutioneller Teilhabe ableitet, liegt kein Widerspruch darin, hinsichtlich der Erfüllung dieser Pflichten auf die Besonderheiten der Staat-Bürger-Beziehung zu verweisen.<sup>81</sup> Ebenso ist es nicht prinzipiell widersprüchlich, die Ausgabenseite auf supranationaler Ebene abzuwickeln. Es ergibt sich daraus lediglich die Notwendigkeit eines zwischengeschalteten Ressourcentransfers der einnehmenden Staaten an die ausgebende supranationale Institution.

## 2. Globale Umverteilung im internationalen Mehrebenensystem

Wenn wir die Möglichkeit einer (teilweisen) Supranationalisierung von Besteuerungsrechten einmal ausblenden, sei es, weil wir sie für politisch nicht realisierbar halten, sei es, weil Gründe der effektiven Durchsetzbarkeit dagegen sprechen – welche Wege gibt es, im strukturellen Rahmen des gegenwärtigen internationalen Steuerrechts mehr globale Verteilungsgerechtigkeit zu erreichen?

Ohne weitere Vertiefung kurz erwähnt seien Ideen für die politische Umsetzung globaler Umverteilung, die keinen steuerrechtlichen Bezug im engeren Sinne haben. An dieser Stelle ist vor allem die Forderung nach mehr Transparenz zu nennen, insbesondere in der Rechnungslegung betreffend den internationalen Rohstoffhandel, um der „Schröpfung“ nationaler Umverteilungstöpfe durch Korruption und Steuervermeidung entgegenzuwirken.<sup>82</sup>

Es gibt drei hier prinzipiell relevante Möglichkeiten, Ressourcen global umzuverteilen: Erstens, der direkte Transfer von Individuum zu Individuum; zweitens, die Zuwendung von Steuersubstrat durch Staat A an Bürger eines anderen Staates B; drittens, der Transfer von Steuersubstrat durch Staat A an einen anderen Staat B.<sup>83</sup>

Welche dieser Vorgehensweisen sich als Gerechtigkeitsgebot formulieren lässt, hängt von zwei Faktoren ab. Erstens: Wer ist auf der Empfängerseite des Umverteilungsmechanismus das maßgebliche moralische Subjekt – sind es einzelne Menschen oder sind es andere Staaten? Sofern es darum geht, globale Ressourcenungleichheit als inter-individuelles Gerechtigkeitsproblem zu beheben, kommt es zweitens auf instrumentelle Gründe an, die für den einen oder anderen „Zuwendungskanal“ sprechen.

### a) Umverteilung an Individuen

Die erste Variante einer globalen Umverteilung von Individuum zu Individuum<sup>84</sup> ist steuerpolitischem Einfluss nur eingeschränkt zugänglich: Niemand kann durch den Steuerstaat zur Überweisung von Geldbeträgen an notleidende Kinder in Bangladesch gezwungen werden. Gleichwohl kommen aus steuerrechtlicher Sicht unterschiedliche Arten von Privilegierungen solcher Zuwendungen in Frage, welche wiederum unterschiedlich starke ökonomische Anreize setzen.<sup>85</sup> Unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten erscheint dieser Weg indes nicht als ideal, da derartige Zuwendungen notwendigerweise nur einzelnen

oder wenigen Empfängern zugutekommen und somit wiederum zu einer moralisch arbiträren Ungleichverteilung von Ressourcen führen.

Es sind deshalb nicht nur pragmatische Gründe, die dafür sprechen, Umverteilung an Individuen durch den Einsatz von Steuersubstrat auf staatlicher Ebene zu erfüllen, etwa durch steuerfinanzierte Entwicklungsprogramme. Effizienz- sowie Gleichheitserwägungen können dafür sprechen, die Administration solcher Programme zu supranationalisieren. Aus pragmatischen Gründen kann es auch geboten sein, Staaten als Verteilungsinstanzen in den Umverteilungskreislauf einzuschalten, unter der Voraussetzung, dass dies der effektivste Weg ist, Ressourcenungleichheit zu beheben.

### b) Umverteilung an Staaten

Entscheidendes Merkmal der dritten Transfermöglichkeit ist der Transfer von Steuersubstrat direkt von Staat zu Staat. Als echte Gerechtigkeitspflicht lässt sich dieses Vorgehen allerdings nur auf Basis bestimmter Annahmen konstruieren, die ihrerseits von nicht unumstrittenen weiteren Prämissen abhängig sind.

Der eine Begründungsweg führt über distributive Gerechtigkeitspflichten, die direkt gegenüber dem Empfängerstaat als maßgeblichem moralischem Subjekt bestehen. Mit dem methodologischen Individualismus kosmopolitischer Theorien ist dies nicht vereinbar. Eine Verpflichtung zum zwischenstaatlichen Ressourcentransfer lässt sich hingegen aus denjenigen politischen Gerechtigkeitskonzeptionen ableiten, die auf internationaler Ebene als Implikation geschuldeter Fairness aktive Hilfspflichten und nicht lediglich eine Verpflichtung zur gegenseitigen Nichtbehinderung anerkennen.<sup>86</sup> Gegenstand dieser

80 Dazu zählt auch die Nichtverfügbarkeit moralisch relevanter Informationen auf supranationaler Ebene; *Cappelen*, *Ethics & International Affairs* 2001, 97 (110); *Stewart*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 297 (302): „The contemporary „tax state“ developed over the last two centuries has a capability unique in recorded history to manage mass redistribution from rich to poor.“

81 *Cappelen*, *Ethics & International Affairs* 2001, 97 (108) spricht von „state borders as convenient ways of allocating responsibilities that themselves derive from universal principles.“; *Goodin*, *Ethics* 1988, 663 (681) sieht in der Staat/Bürger-Beziehung mit ihren speziellen Pflichten den besten Weg, die „general duties that everyone has towards everyone else worldwide“ zu erfüllen; vgl. auch *Goodin*, *Utilitarianism as a Public Philosophy*, 1995, S. 282: „[A] great many general duties point to tasks that, for one reason or another, are pursued more effectively if they are subdivided and particular people are assigned special responsibility for particular portions of the task.“

82 *Brock/Pogge*, *Moral Philosophy and Politics* 2014, 1 (7); Argumente für mehr Transparenz hinsichtlich des Zustandekommens und der Ergebnisse internationaler Steuerstreitigkeiten vor allem im Bereich des „soft law“ präsentiert *Christians*, *Indiana Law Journal* 2012, 1407.

83 Die vierte Möglichkeit eines Transfers durch ein Individuum in Staat A direkt an Staat B wird im Folgenden nicht als eigenständige Variante behandelt. Die steuerrechtlichen Umgangsmöglichkeiten damit, etwa durch Privilegierungstatbestände im nationalen Einkommensteuerrecht, entsprechen denen im ersten Szenario eines Transfers von Individuum zu Individuum.

84 Darunter fallen für die hiesigen Zwecke auch Ressourcentransfers unter Einschaltung privater Dritter, wie etwa Hilfsorganisationen.

85 Vgl. dazu etwa die Privilegierungstatbestände des § 10b EStG.

86 Diese Unterscheidung hat nicht lediglich terminologische Bedeutung; zu den Unterscheidungsmerkmalen verschiedener Arten von Pflichten und deren politischer Bedeutung s. unten bei VI.

Hilfspflichten kann es auch sein, dass ein Staat einem anderen Staat Ressourcen zur Verfügung stellt, die zur Gewährleistung von Verteilungsgerechtigkeit innerhalb des Empfängerstaates unerlässlich sind. Da es sich bei diesen Hilfspflichten aber nicht um distributive Gerechtigkeitspflichten handelt, wird diese Möglichkeit hier ausgeklammert.

Die zweite Begründungsstrategie stützt sich auf die oben erwähnten instrumentellen Gründe effektiver Ressourcenverteilung auf der Ausgabenseite für die Einschaltung eines Staates als Verteilungsinstanz, um distributive Pflichten gegenüber Individuen zu erfüllen. Dieses Argument ist allerdings abhängig von der Annahme einer wohlwollenden und fähigen Regierung auf Seiten des Empfängerstaates. Denn wenn es letztlich um die Kompensation von Ungleichheit als Erfüllung einer Gerechtigkeitspflicht gegenüber den betroffenen Individuen geht, ist der Transfer von Ressourcen an die für die Gewährleistung ihrer Lebenschancen zuständige Regierung nicht unter allen Umständen sinnvoll. Das instrumentelle Argument trägt nur, wenn dies als der effektivste Weg erscheint, um eine Verbesserung individueller Lebenschancen zu erreichen. Hinreichend, aber auch notwendig ist deshalb die Annahme, dass es keinen effektiveren Weg gibt, einen bestimmten Pool an Ressourcen zur Verringerung von Ungleichheit nach der relevanten Metrik einzusetzen. Dafür kommen beispielsweise auch eigene Entwicklungshilfemaßnahmen ohne direkte staatliche Beteiligung auf Empfängerseite in Betracht. Dies ist nicht der Ort, um die kontroverse Debatte um Ursachen globaler Armut und Ungleichheit, insbesondere das Verhältnis zwischen ungünstigen Ausgangsbedingungen und politischen wie individuellen Verantwortlichkeiten, adäquat wiederzugeben und die Wege zu ihrer Bekämpfung gegeneinander abzuwägen.<sup>87</sup> Ein schlaglichtartiger Blick auf die Länder, in denen überdurchschnittlich viele Menschen von globaler Armut betroffen sind, lässt es jedenfalls als realitätsfern erscheinen, sich von vornherein und prinzipiell auf Regierungen als im Vergleich effektivste Weiterleitungsinstanzen umzuverteilender Ressourcen zu verlassen.<sup>88</sup> Das instrumentelle Argument überzeugt deshalb nicht.

Bei der Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen sich ein Postulat zugunsten der internationalen Umverteilung von Steuersubstrat als Frage von Verteilungsgerechtigkeit formulieren lässt, kreuzen sich die beiden oben vorgestellten Sichtweisen auf Steuern als Umverteilungsinstrument einerseits, als Verteilungsgegenstand andererseits. Neben dem Transfer national bereits erhobenen Steuersubstrates ist für die internationale Verteilung finanzieller Ressourcen auch die Zuweisung von Besteuerungsrechten anhand der Stellschrauben des internationalen Steuerrechts von Bedeutung.

## V. Implikationen für die Besteuerung multinational erwirtschafteter Gewinne

Die Diskussion über Gerechtigkeitsüberlegungen im internationalen Steuerrecht ist maßgeblich durch die Arbeiten von Peggy und Richard Musgrave unter dem Schlagwort „inter-nation equity“<sup>89</sup> geprägt worden. In späteren Arbeiten hat Peggy Musgrave den früh skizzierten Gedanken, dass sowohl Ansässigkeits- als auch Quellenprinzip vor dem Hintergrund nationaler wie internationaler Umverteilung verstanden werden müssen, weiter entwickelt. Während das Ansässigkeitsprinzip seinen Gerechtigkeitsbezug primär aus seinem Beitrag zur Herstellung

oder Erhaltung nationaler (horizontaler wie vertikaler) Steuergerechtigkeit ableitet, sorgt die Beteiligung des Quellenlands an den Gewinnen ausländischer Investoren für die Realisierung internationaler Gerechtigkeit.<sup>90</sup>

Die Idee, dass Verteilungsgerechtigkeit, in der musgraveschen Terminologie eine Form von „equity“, neben Effizienz und Praktikabilität zu den legitimen Gestaltungsprinzipien des internationalen Steuerrechts zählt, ist also bei weitem nicht neu. Sie ist allerdings als solche auch wenig konkret. Helfen uns die oben vorgestellten philosophischen Theorien zur Konzeptionalisierung von Verteilungsgerechtigkeit dabei, die Rolle von „equity“ im internationalen Steuerrecht greifbarer zu machen?

## 1. Überlassung von Besteuerungsrechten als Erfüllung internationaler Gerechtigkeitspflichten

In dem oben bereits vereinfachend skizzierten Szenario einer zweipoligen Interaktionsbeziehung ohne übergeordnete Verteilungsinstanz gilt es zu klären, wie sich verschiedene Gerechtigkeitstheorien in der Besteuerung von Gewinnen abbilden lassen, wenn der Zugriff mehrerer Staaten in Betracht kommt, eine Mehrfachbesteuerung aber vermieden werden soll.<sup>91</sup>

Als Beispiele für eine technische Umsetzung finden sich in der Literatur verschiedene Ideen, etwa eine Differenzierung hinsichtlich der Anwendung von Besteuerungsprinzipien: Während zwischen OECD-Staaten das Ansässigkeitsprinzip zur Anwendung kommen sollte, könnten die Besteuerungsrechte im Verhältnis von tendenziell reichen OECD-Staaten und Entwicklungsländern nach dem Quellenprinzip aufgeteilt werden.<sup>92</sup> Andere schlagen eine generelle Stärkung des Quellenprinzips vor, unter Umständen gepaart mit exklusiven Besteue-

87 Einen Überblick aus volkswirtschaftlicher Perspektive bietet *Sachs, The End of Poverty. How We Can Make it Happen In Our Lifetime*, 2005; zu den Problemen, die mit Entwicklungshilfe traditioneller Prägung verbunden sind, vgl. *Easterly, The White Man's Burden: Why the West's Effort to Aid the Rest Have Done So Much Ill and So Little Good*, 2006.

88 *Avi-Yonah, Harvard Law Review* 2000, 1573; *Elkins, Indiana Law Journal* 2016, 905; *Grinberg, Bulletin for International Taxation* 2018, 310 (311); *Benshalom, University of Toronto Law Journal* 2014, 317 (329): „[T]he transfer mechanism attached to [foreign aid] is particularly flawed. Governments of developed countries cannot directly transfer funds to poor individuals living in developing countries and thus have to rely on foreign governments to facilitate the transfer. If those governments are either corrupt or inefficient, this conduit results in a suboptimal transfer.“

89 *Musgrave/Musgrave (Fn. 20); Musgrave, Brooklyn Journal of International Law* 2000, 1335; *Ring, Florida Tax Review* 2009, 555 (582): „The idea that the heavens' claim to tax sovereignty in designing their system should be superior to a counterclaim by the OECD members precisely because they are poorer, less powerful nations is essentially an argument for inter-nation equity – the idea that there is some type of fairness calculus on the global state-to-state scale taking account of the difference in situation among states.“

90 *Musgrave, Brooklyn Journal of International Law* 2000, 1335 (1341 ff.).

91 Auf das Strukturmerkmal eines dezentralisiert gesteuerten Verteilungsszenarios weist auch *Dagan, International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, 2017, S. 3, hin.

92 In dieser Hinsicht unterscheiden sich die beiden maßgeblichen internationalen Musterabkommen: Im Vergleich zu seinem OECD-Pendant sieht das UN-Musterabkommen eine deutlich weitreichendere Anwendung des Quellenbesteuerungsprinzips vor, vgl. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* 2011, Introduction Nr. 3: „The United Nations Model Convention generally favours retention of greater so called ‚source country‘ taxing rights under a tax treaty – the taxation rights of the host country of in-

rungsrechten etwa bezüglich Zinsen auf importiertes Fremdkapital in Entwicklungsländern.<sup>93</sup> Im Zusammenspiel von Quellen- und Ansässigkeitsprinzip hilft Entwicklungsländern generell eine Absicherung des Quellenbesteuerungsanteils: Diese erfordert es, im Ansässigkeitsstaat von der Anrechnungsmethode zugunsten der Freistellungsmethode Abstand zu nehmen oder sie um die Anrechnung fiktiver Quellensteuern durch „matching credits“ bis zur Höhe des Quellenbesteuerungsanteils zu ergänzen.<sup>94</sup>

Die Situation ähnelt strukturell der eines Transfers bereits erhobener Steuermittel von Staat A an Staat B; sie unterscheidet sich insofern, als es in diesem Fall um das Recht geht, Steuern auf einen Gewinn überhaupt erst zu erheben. Als Unterfall einer Ressourcenverteilung, wenn auch keiner Umverteilung, an einen staatlichen Empfänger stellen sich unter Gerechtigkeitsaspekten jedoch ähnliche Fragen wie in Abschnitt IV. 2. b) beschrieben.

Wenn es letztlich um das Wohl und die Lebenschancen von Individuen geht, denen gegenüber Gerechtigkeit geschuldet ist, lässt sich eine Pflicht zur Überlassung von Besteuerungsrechten an Staaten auf instrumenteller Grundlage nicht ableiten. Kosmopolitische Gerechtigkeitstheorien, die diese grundsätzlichen Annahmen über den Anwendungsbereich von Gerechtigkeitsprinzipien teilen, sind dafür deshalb keine fruchtbare Grundlage. Vielmehr könnte man im Gegenteil auf Basis eines hinreichend belegten Skeptizismus bezüglich des Wohlwollens oder der Fähigkeit der Regierung eines anderen Staates, ungerechtfertigte Ungleichheiten sowohl national als auch global zu beheben, aus Gerechtigkeitsgründen sogar andersherum dafür argumentieren, diesem möglichst geringe Besteuerungsanteile zu überlassen und stattdessen auf anderen Wegen effektivere Entwicklungshilfe zu leisten.

Auf der Grundlage politischer Gerechtigkeitstheorien können sich distributive Pflichten im engeren Sinne gegenüber anderen Staaten ohnehin nicht ergeben, da diese Pflichten nur innerhalb des nationalen Verbundes bestehen.<sup>95</sup> Im Rahmen dieser Konzeptionen können allein internationale Fairnesspflichten auch die Aufteilung von Besteuerungsrechten betreffen, wenn sie über die Nichtbehinderung anderer Staaten hinaus deren aktive Unterstützung umfassen. Hier rückt mit der prozeduralen Perspektive eine weitere Bedeutungsdimension von Gerechtigkeit in den Vordergrund, die uns hilft zu erklären, was unter internationaler Fairness im Steuerrecht verstanden werden kann.

## 2. Prozedurale Gerechtigkeitsgewähr fairer Abkommensverhandlungen

Auch wenn wir zu dem Ergebnis kommen, dass sich aus kontemporären Gerechtigkeitskonzeptionen für die das internationale Steuerrecht betreffenden Verteilungsszenarien keine robusten distributiven Pflichten zum Ressourcentransfer an andere Staaten ableiten lassen, lässt die Idee einer durch Fairness gekennzeichneten Beziehung zwischen Staaten die Ableitung konkreter Handlungsfolgen auch für das internationale Steuerrecht grundsätzlich zu.

Prozedurale Gerechtigkeit und Verteilungsgerechtigkeit werden im philosophischen Diskurs gemeinhin als gegensätzliche konzeptionelle Herangehensweisen verstanden: Während ein prozedurales Verständnis auf den Ablauf einer Interaktion zwi-

schen moralischen Subjekten blickt, ist Verteilungsgerechtigkeit ein Kriterium für die Beurteilung eines Ergebnisses dieser Interaktion hinsichtlich der Verteilung bestimmter Einheiten, etwa sozioökonomisch relevanter Ressourcen. Es ist deshalb nicht widersprüchlich, die Anwendbarkeit von Verteilungsgerechtigkeit auf die Zuweisung von Besteuerungsrechten zu verneinen und gleichzeitig die Vorgaben prozeduraler Gerechtigkeit als normative Kriterien heranzuziehen.

Das gegenwärtige internationale Steuerrecht konstituiert sich maßgeblich durch völkerrechtliche Verträge zwischen Staaten. Die Idee der Gerechtigkeitsgewähr des freiwilligen Vertrages ist aus dem Vertragsrecht wohlbekannt.<sup>96</sup> Auf den internationalen Steuerkontext angewendet bedeutet sie: Wenn sich Vertreter souveräner Staaten zusammengesetzt und im Verhandlungswege in Form vor allem von Doppelbesteuerungsabkommen Methoden und Kriterien für die Zuweisung von Besteuerungsrechten gefunden haben, dann liefert uns dieser Mechanismus einer freiwilligen Übereinkunft eine gewisse Gerechtigkeitsgewähr für das daraus resultierende Verteilungsergebnis.<sup>97</sup>

Ebenfalls aus dem Vertragsrecht bekannt sind die Grenzen der prozeduralen Gerechtigkeitsgewähr im Falle von Asymmetrien zwischen den Vertragsparteien bezüglich relevanter Informationen oder Verhandlungsmacht. Diese Art von Argument ist auch für das internationale Steuerrecht bereits formuliert worden: Asymmetrien in der Verhandlungsmacht bringen die Gerechtigkeitsgewähr internationaler Steuerabkommen zu Fall, wenn sich westliche Industriestaaten und Entwicklungsländer gegenüberstehen. Kritiker der gegenwärtigen Abkommenspraxis weisen auf prozedurale Mängel hin, die sich in der Regel zu Lasten kapitalimportierender Entwicklungsländer auswirken. Zum Teil sind es Informationsasymmetrien, die zu Fehlvorstellungen etwa darüber führen, welche Arten von Klauseln „Standard“ sind und welche Vor- und Nachteile sich daraus für beide Seiten ergeben.<sup>98</sup>

---

vestment – as compared to those of the ‚residence country‘ of the investor.“

93 *Benshalom*, New York University Law Review 2010, 1 (37, 77 ff.).

94 *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 598; *Pistone* in Lang/Pistone (Hrsg.), Tax Treaties, 2010, S. 440.

95 So im Ergebnis auch *Graetz*, Tax Law Review 2000, 261 (277 ff., 300 f.), allerdings mit der primären Stoßrichtung eines Arguments aus U.S.-Perspektive gegen die Ausrichtung internationaler Steuerpolitik allein nach dem Kriterium weltweiter ökonomischer Effizienz im Sinne von Kapital-exportneutralität, (307): „I have argued that basing U.S. international income tax policy solely on the principle of worldwide economic efficiency is wrong because it fails to give adequate priority to the goals and interests of the American people and omits from consideration important demands of fairness, of justice.“

96 *Valta* (Fn. 94), S. 601.

97 *Dagan* (Fn. 91), S. 188: „The traditional discourse in international taxation seems to endorse a statist position in its implicit assumption that when states bargain for a multilateral deal, justice is completely mediated by the states' consent.“

98 *Ring*, Florida Tax Review 2009, 555 (584): „Bilateral double tax treaties face scrutiny as inappropriately favoring capital exporting nations through their allocation of primary and residual taxing rights. Developing countries reportedly have made ‚concessions‘ in tax treaties without a full awareness of their implications because they believed the provisions were standard and because the provisions were formally reciprocal (enhancing their appearance of mutuality and comparable impact).“

Um diese prozeduralen Schiefen auszugleichen, werden Reformen an denjenigen Stellen vorgeschlagen, die sich auf die Praxis der Abkommensgenese auswirken. Dazu zählen Strukturereformen bei den maßgeblichen internationalen Institutionen, aber auch inhaltliche Veränderungen: So könnte etwa in den Verhandlungsgrundlagen für Doppelbesteuerungsabkommen als „default“-Situation mit entsprechender Ankerwirkung ein größerer Anteil an Besteuerungsrechten für Quellenländer vorgesehen werden.<sup>99</sup>

## VI. Steuerwettbewerb als internationales Gerechtigkeitsproblem

Die Rufe nach einem verstärkten Einsatz steuerrechtlicher Instrumente zur Kompensation globaler Ungleichheit und Ungerechtigkeit bleiben zum Teil auch deshalb im Bereich des „wishful thinking“, weil sie von übermäßig vereinfachenden Annahmen über die politischen Möglichkeiten und Anreize von Staaten beziehungsweise ihren Regierungen ausgehen. Ausgeblendet wird bisweilen die Tatsache, dass sowohl Industrie- wie auch Entwicklungsländer ihre steuerpolitischen Entscheidungen unter den Bedingungen eines internationalen Steuerwettbewerbs treffen. So führen valide strategische Überlegungen unter diesen Bedingungen zum Teil dazu, dass Besteuerungsrechte freiwillig nicht ausgeübt werden.<sup>100</sup>

Die damit verbundenen Gerechtigkeitsprobleme sind Teilaspekt einer ausführlichen Debatte über Erscheinungsformen, Vorteile und Gefahren von Steuerwettbewerb, die hier nur schlaglichtartig behandelt werden kann. Das Gerechtigkeitsargument gegen Steuerwettbewerb lautet im Kern wie folgt: Die durch die Globalisierung begünstigte hohe Mobilität von Kapital beeinträchtigt die Möglichkeiten der um mobile Faktoren konkurrierenden Staaten, redistributiv wirkende Steuerpolitiken effektiv durchzusetzen. Insbesondere erscheint die sich aus diesem Szenario ergebende Verschiebung der Steuerlast auf vergleichsweise weniger mobile Faktoren wie Lohnarbeit und Konsum vielen als ungerecht, auf Grund einer auf der Einnahmenseite des Umverteilungskalküls moralisch arbiträr ungleichen Lastenverteilung.<sup>101</sup> Als Gerechtigkeitspostulat wird deshalb von manchen eine Eindämmung dieser kompetitiven Dynamiken gefordert, etwa durch die Begrenzung von Arbitragemöglichkeiten auf der Nachfrageseite.<sup>102</sup>

Was hat dieses Argument mit der Debatte um internationale bzw. globale Gerechtigkeit zu tun? In seiner soeben skizzierten Form beschreibt es zunächst die Beeinträchtigung des nationalen Umverteilungskreislaufes. Ein Bezug zum internationalen Steuerrecht liegt darin, dass dessen konkrete Ausgestaltung die Arbitragemöglichkeiten etwa in Bezug auf Kapitalbesteuerung maßgeblich mitbestimmt. Wenn Regelungsunterschiede durch internationale Steuerharmonisierung beseitigt werden oder gar eine Supranationalisierung der Besteuerung erfolgt, fehlt es insofern an den Voraussetzungen für Wettbewerbsdruck auf Staaten als Anbieter verschiedener Steuersysteme.

Wie verhält es sich darüber hinaus mit dem Gerechtigkeitsargument gegen Steuerwettbewerb und der philosophischen Debatte um kosmopolitische vs. politische Verteilungsgerechtigkeit?<sup>103</sup> Für den Kosmopolitisten ist Steuerwettbewerb insofern ein Gerechtigkeitsproblem, als er inter-individuelle Ungleichheit global gesehen insgesamt befördert.<sup>104</sup> Für den Statisten dagegen ergibt sich ein anders gelagertes Problem: Steuer-

wettbewerb ist eine Gefahr für die fiskalische Souveränität<sup>105</sup> der Nationalstaaten und damit auch für ihre Möglichkeiten, Ungleichheit im maßgeblichen nationalen Rahmen durch steuerfinanzierte Umverteilung zu kompensieren.<sup>106</sup>

Ein tatsächliches Argument, auf welches sich sowohl kosmopolitische als auch politische Gerechtigkeitskonzeptionen stützen können, stellt auf die unterschiedlichen Auswirkungen von Steuerwettbewerb im weltweiten Staatengefüge ab: „Nutznießer“ sind vor allem multinationale Konzerne, die ihre Investitionsentscheidungen von den Steuerangeboten verschiedener Staaten abhängig machen können. Resultat ist eine minimale Gesamtsteuerbelastung auf körperschaftlicher Ebene, die sich in einem Vorteil für deren Eigentümer fortsetzt, welche – so die weitere nicht gänzlich realitätsferne Annahme – mehrheitlich Angehörige von Industriestaaten sind.<sup>107</sup>

Dazu kommt, dass die Körperschaftsteuer als einer der primären Hebel internationalen Steuerwettbewerbs um mobiles Kapital in Entwicklungsländern traditionell einen prozentual deutlich höheren Anteil an den gesamten Haushaltseinnahmen ausmacht als in Industrieländern.<sup>108</sup>

99 *Benshalom*, New York University Law Review 2010, 1 (78); *Valta* (Fn. 94), S. 598 f.

100 *Schön*, World Tax Journal 2009, 67 (93).

101 *Avi-Yonah*, Harvard Law Review 2000, 1573; *Ring*, Florida Tax Review 2009, 555 (576).

102 Dies kann nicht nur durch substantielle Reformen geschehen, sondern auch durch den Aufbau einer „global tax bureaucracy“ in Form einerseits globaler Administrativstrukturen, andererseits durch administrative Kooperation, etwa internationalen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten; *Stewart*, Bulletin for International Taxation 2018, 297 (308).

103 Ausführlich dazu *Ronzoni* (Fn. 63), auch zu den unterschiedlichen institutionellen Folgerungen.

104 *Ronzoni* (Fn. 63), S. 203; kritisch zu der Idee, Steuerwettbewerb behindere speziell internationale Umverteilung *Elkins*, Indiana Law Journal 2016, 905 (949 ff.); voreilig erscheint in der Tat das Argument, dass durch Veränderungen in der globalen Steuerpolitik erreichbare Mehraufkommen an Steuern käme der Bevölkerung von Entwicklungsländern zugute, vgl. *Brock*, Journal of Social Philosophy 2008, 161 (162): „Our current arrangements contribute greatly to the global poverty problem and allow vast amounts of taxable income to escape taxation. Even modest changes in global tax policy will mobilize revenue that is badly needed in developing countries.“ Auch wenn sich ein Mehraufkommen gegenüber dem Status Quo erreichen ließe und auch wenn zusätzliche Ressourcen in Entwicklungsländern dringend benötigt werden, ergibt sich aus der bloßen Verhinderung von Nichtbesteuerung erstens noch nicht, dass diese Ressourcen überhaupt in Entwicklungsländern ankommen und zweitens nicht, dass falls dies so ist, sie zur Verbesserung der Lebensbedingungen der Bevölkerung verwendet werden. Zur Prämisse einer wohlwollenden und fähigen Regierung s. bereits oben IV. 2. b).

105 *Ronzoni* (Fn. 63), S. 202: „Yet, to the extent that unregulated tax competition is unjust from an internationalist perspective, this is due to how it affects political self-determination (and, arguably, domestic justice), not global inequality.“

106 *Dagan* (Fn. 91), S. 193: „I focus on states, arguing that the competition among them in the era of globalization has stripped them of their status as a unique forum in which duties of justice arise. [...] This reality undermines the ability of states (rich and poor alike) to sustain the domestic background conditions necessary for their legitimacy and which make them an exceptional candidate for promoting justice.“ *Ring*, Florida Tax Review 2009, 555 (579); *Ronzoni* (Fn. 63), S. 201: „Non-cosmopolitans ought to be concerned about its threat to the problem-solving capacity of what they regard as the justice-provider par excellence in their view – namely, the state.“

107 *Ring*, Florida Tax Review 2009, 555 (577).

108 *Keen/Simone*, Tax Notes International 2004, 1317 (1324): „What makes the apparent pressure on corporate tax revenues in developing countries especially troubling is that developing countries have traditionally relied more heavily on corporate tax revenues than have developed countries; at

## VII. Fazit und Ausblick

Aus allen vorgestellten philosophischen Theorien ergibt sich bei einem Abgleich mit dem gegenwärtigen Zustand der Welt ein Bedarf an Umverteilung sozioökonomisch relevanter Ressourcen. Unterschiede zeigen sich dahingehend, ob dieser Bedarf in humanitären Hilfspflichten gegenüber notleidenden Menschen, inter-individuellen Pflichten zur Herstellung globaler Verteilungsgerechtigkeit oder Pflichten bezüglich Wohlverhalten und Fairness zwischen Staaten als Mitgliedern der internationalen Ordnung abzubilden ist.

Aus spezifisch steuerrechtlicher Sicht stellt sich die Frage: Was macht das überhaupt für einen Unterschied? Finanziert werden müssen schließlich alle Arten von Umverteilung oder Hilfe, wie auch immer man sie nennt oder begründet.<sup>109</sup>

Ein erster signifikanter Unterschied ist quantitativer Art: Wenn wir auf der Grundlage einer kosmopolitischen Gerechtigkeits-theorie den Kreis der potentiell Umverteilungsverpflichteten und -berechtigten nicht an Staatsgrenzen enden lassen, erhöht sich der Umfang an Umverteilungsmasse, der auf der Einnahmenseite des Kalküls u.a. per Steuererhebung „eingespeist“ werden muss.

Weitere Unterschiede betreffen den konkreten Inhalt des Pflichtenprogramms: Distributive Gerechtigkeitspflichten sind weitreichender als humanitäre Hilfspflichten, die sich auf die globale Einhaltung eines bestimmten minimalen sozioökonomischen Standards für alle Menschen beziehen, denn letztere haben keine egalitäre Komponente.<sup>110</sup> Verkürzt gesprochen: Sobald niemand mehr verhungert oder erfriert (und was ein allgemein akzeptierter Menschenrechtskatalog ansonsten erfordert), sind diese humanitären Hilfspflichten erfüllt, egal in welchem Überfluss andere Menschen leben.

Darüber hinaus werden echte Gerechtigkeitspflichten gegenüber bloßen Hilfspflichten als stärker oder robuster in dem Sinne angesehen, dass sie bei Nichterfüllung Sanktionen Dritter rechtfertigen. Auch wenn es im zwischenstaatlichen Kontext den sanktionskompetenten Dritten nicht oder nur eingeschränkt gibt, lässt sich auf diesem Weg der Kreis legitimer politischer Sanktionen durch außenpolitische Maßnahmen gegenüber dem Status Quo erweitern.<sup>111</sup>

Vor diesem Hintergrund hat die kategoriale Qualifikation eines Ressourcentransfers als gerechte Umverteilung oder humanitäre Hilfe eine nicht zu unterschätzende symbolisch-expressive Komponente.<sup>112</sup> Anders als bei der „arroganten Großzügigkeit“<sup>113</sup> freiwilliger Unterstützung liegt die Rechtfertigungslast im Falle nicht erfüllter distributiver Gerechtigkeitspflichten bei denjenigen, die die Verantwortung für ihre Erfüllung trifft. Zu diesem symbolischen Unterschied passt eine in der internationalen Steuerpolitik zu beobachtende rhetorische Asymmetrie: Während aus Sicht wirtschaftlich stärkerer Industriestaaten

Ressourcentransfers in Form überlassener Besteuerungszugriffe oder steuerlicher Investitionsförderung als freigebige Geschenke kommuniziert werden, handelt es sich aus Sicht der begünstigten Entwicklungsländer um die einforderbare Erfüllung internationaler Gerechtigkeitspflichten.<sup>114</sup>

In den vorangehenden Abschnitten werden mehr Fragen aufgeworfen als Antworten angeboten. Die Tatsache, dass unter politischen Philosophen eine lebhaftige Debatte über die Reichweite distributiver Pflichten geführt wird, sagt für sich nichts darüber, welche Relevanz die in diesem Rahmen diskutierten Fragen für das internationale Steuerrecht haben. Wenn man allerdings Gerechtigkeitserwägungen – neben anderen Kriterien wie Effizienz und Handhabbarkeit – als legitime Gestaltungsprinzipien für das internationale Steuerrecht grundsätzlich anerkennt, kommt man nicht umhin, sich über den konkreten Zuschnitt dieser Gerechtigkeitsprinzipien Gedanken zu machen und aktuelle Streitfragen mit zu berücksichtigen. Ansonsten bleiben theoretische Überlegungen wie auch praktische Folgerungen im Vagen und laufen Gefahr, bereits aus diesem Grund wenig Eingang in das geltende Regelungssystem zu finden.

Die weitere Befassung mit den anfangs skizzierten Einfallstoren des internationalen Steuerrechts für Fragen der Verteilungsgerechtigkeit sollte zwei Aspekte im Blick haben: Erstens gibt es neben der statischen Auffassung, die unserem traditionellen und in der gegenwärtigen Ordnung der Welt verankerten Verständnis von Verteilungsgerechtigkeit am nächsten kommt, auch weitere und teils weitreichendere Konzeptionen distributiver Pflichten. Zweitens ist neben dem inhaltlichen Umfang des Pflichtenprogramms auch hinsichtlich der Beteiligten der Pflichtenrelation zu differenzieren. In der Literatur wird darüber bisweilen hinweggegangen, aber es macht nicht nur abstrakt-theoretisch, sondern auch im Hinblick auf die sich ergebenden rechtspolitischen Implikationen einen Unterschied, ob Gerechtigkeitspflichten als inter-individuelle oder internationale Relationen konzipiert werden. Jedenfalls dürfen beide Ebenen nicht schlichtweg miteinander vermengt werden; insbesondere hilft die Umverteilung von (Steuer-)Ressourcen von Staat zu Staat nicht zwingend weiter, wenn es eigentlich um die Erfüllung von Gerechtigkeitspflichten gegenüber Individuen geht.

---

the start of the 1990s, they accounted for around 17 percent of tax revenue in developing countries, compared to 7 percent in developed countries [...]. [A]ny erosion of the corporate tax in developing countries thus jeopardizes a convenient and much-needed tax handle.“ Skeptisch zu diesem Argument *Valta* (Fn. 94), S. 184 ff.

109 *Halliday*, *Philosophy Compass* 2013, 1111 (1118): „[T]o establish that any taxation responsive to international realities turns out to help a state fulfil duties that are ‚merely humanitarian‘ does not, on its own, establish that such proposals fail to make theoretical or practical progress.“

110 *Tan*, *Justice without Borders: Cosmopolitanism, Nationalism, and Patriotism*, 2004, S. 21: „Duties of global justice would be, thus, more encompassing and would operate at a more fundamental level than what we may call duties of humanitarian assistance.“

111 *Hahn* (Fn. 24), S. 25; *Miller* (Fn. 52), S. 248.

112 *Halliday*, *Philosophy Compass* 2013, 1111 (1118): „[R]edistribution through coercive taxation has an important expressive function.“

113 *Pogge*, *Journal of Human Development* 2001, 59 (68 f.): „While [conventional development aid] has an aura of hand-outs and dependence, the GRD avoids any appearance of arrogant generosity: it merely incorporates into our global institutional order the moral claim of the poor to partake in the benefits from the use of planetary resources“.

114 *Valta* (Fn. 94), S. 6.

# Urteilsbesprechungen

Christina Mair, Nürnberg/Florian S. Zawodsky, Berlin\*

## South Dakota v. Wayfair, Inc. – Urteilsbesprechung und Analyse der Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung

### Inhaltsübersicht

- I. Sales und Use Tax System in den USA und bisherige Rechtsprechung
- II. Neuer Präzedenzfall South Dakota v. Wayfair
  1. In Frage stehende gesetzliche Vorschrift in South Dakota
  2. Gang des Verfahrens
  3. Zuständigkeit des Supreme Courts
  4. Entscheidung des Supreme Courts
    - a) Das Urteil
    - b) Kritik am Urteil („dissenting votes“)
- III. Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung
  1. Auswirkungen für Unternehmen mit Versandhandel in die USA und innerhalb der USA zwischen Bundesstaaten
  2. Mögliche Lösungen zur Verfahrensvereinfachung
    - a) Streamlined Sales and Use Tax Agreement
    - b) Einführung eines Mini-One-Stop-Shops
  3. Implikationen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Mit seinem Urteil *South Dakota v. Wayfair, Inc. et al.* vom 21.6.2018<sup>1</sup> hat der Supreme Court of the United States mit Jahrzehnte alter Rechtsprechung gebrochen. Während die Sales Tax beim Versandhandel bisher nur vom Verkäufer als Steuerschuldner einbehalten werden musste, wenn dieser eine physische Präsenz („physical presence“) im Absatzstaat unterhielt, reicht es für die Begründung dessen Steuerschuldnerschaft nunmehr aus, wenn der Verkäufer bestimmte Schwellenwerte überschreitet. An zusätzlicher Brisanz gewinnt das Urteil, da die dissentierende Minderheit des Gerichts die eigentliche Kompetenz zur Lösung der Streitfrage beim Kongress sieht. Auswirkungen des Urteils ergeben sich mitnichten nur für Unternehmer in den Vereinigten Staaten. Jeglicher Versandhandel in den und in die USA ist von der Neuregelung betroffen. Dieser Beitrag erläutert die wesentlichen Inhalte der Entscheidung und ihre Folgewirkungen. Da das Urteil zu erheblichem Compliance-Aufwand für die betroffenen Unternehmen führt, wird aufgezeigt, welche Möglichkeiten die Vereinigten Staaten haben, um diesen auf ein angemessenes Maß zu reduzieren. Die Entscheidung steht außerdem in einem engen thematischen Zusammenhang zur internationalen Debatte um die signifikante digitale Präsenz. Daher wird zudem die US-amerikanische Perspektive auf die (verbrauch)steuerliche Erfassung des e-Commerce beleuchtet.

On 21 June 2018, the U.S. Supreme Court decided *South Dakota v. Wayfair Inc. et al.* As a result of this decision, states will be allowed to require out-of-state vendors to collect sales tax when they ship goods to in-state customers, even when the vendor lacks a physical presence in the state. The decision is of pivotal importance, as it overrules previous precedent. This article summarizes the main content of the decision, shows its effect on inter-state and international trade and analyses its implications on the taxation of the digital economy.

### I. Sales und Use Tax System in den USA und bisherige Rechtsprechung

Die US-amerikanische Sales Tax ist eine Verbrauchsteuer auf Verkäufe an Endkonsumenten.<sup>2</sup> Anders als im EU-Raum gibt es im amerikanischen Recht keine mit der MwStSystRL vergleichbaren verbindlichen Regelungen zur Harmonisierung der Steuer.<sup>3</sup> Vielmehr liegt die Sales Tax im Kompetenzbereich der einzelnen Bundesstaaten.<sup>4</sup> Somit kann jeder Bundesstaat die zu steuernden Transaktionen und die anzuwendenden Steuersätze selbst bestimmen.<sup>5</sup> Die Sales Tax ist daher keine allgemeine, sondern eine spezielle Verbrauchsteuer auf bestimmte Güter

\* M.Sc. Christina Mair ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. M.Sc. Florian S. Zawodsky ist Mitarbeiter der Grundsatzabteilung von EY in Berlin und externer Doktorand am Lehrstuhl für ABWL und betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim. Die Autoren danken Thomas Day, Christian Ehlermann, Rob Thomas, Matthew Schuler und Steve Wlodychak für ihre Anmerkungen.

- 1 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_ (2018).
- 2 *Hellerstein/Shackelford*, BIT 2005, 171; *Striegel*, Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts, 2013, 277; *van Brederode*, International VAT Monitor 2007, 270.
- 3 Zwar besteht ein sog. „Streamlined Sales and Use Tax Agreement“. Die Regelungen des Agreements sind jedoch nicht verbindlich, vgl. Abschnitt III.2.a.
- 4 *Kramer* (Hrsg.), Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts, 1990, 44; *Kroschel*, Die Federal Income Tax der Vereinigten Staaten von Amerika, 2000, 211; *Mennel/Förster* (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, 2017, Länderteil USA, Rz. 300-304.
- 5 In einem Sondervotum zum Urteil wird beispielsweise aufgezeigt, dass der Bundesstaat Illinois die Schokoriegel Twix und Snickers aufgrund deren Inhaltsstoffe unterschiedlich besteuert, vgl. *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_ (2018), *Roberts* dissenting, 6.

und Dienstleistungen.<sup>6</sup> 45 von 50 Bundesstaaten und der District of Columbia erheben derzeit Sales Taxes.<sup>7</sup> Die Steuersätze variieren zwischen 2,9 % und 7,25 %.<sup>8</sup> Daraus resultiert ein lebhafter Steuerwettbewerb zwischen den Bundesstaaten, da die Unterschiede in den Steuersätzen Kunden dazu veranlassen, größere Einkäufe in Bundesstaaten mit niedrigen Steuersätzen zu tätigen.<sup>9</sup> Der Steuerwettbewerb beeinflusst dementsprechend auch Standortentscheidungen auf Unternehmensebene.<sup>10</sup>

Grundsätzlich erfolgt im Rahmen der Sales Tax in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) eine Verbrauchsbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip. Um dieses umzusetzen, ist bei Lieferungen innerhalb eines Bundesstaats der Verkäufer grundsätzlich zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax an die zuständige(n) Behörde(n) verpflichtet. Beim Export aus einem Bundesstaat (z.B. Versand an einen Kunden in einem anderen Bundesstaat) ist der Verkäufer jedoch nur dann zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer verpflichtet, wenn er im Absatzstaat über einen wesentlichen Anknüpfungspunkt („substantial nexus“) verfügt. Nach bisheriger Rechtsprechung (Bellas Hess<sup>11</sup> und Quill<sup>12</sup>) ist dies der Fall, wenn der Verkäufer im Absatzstaat eine physische Präsenz unterhält. Ist dies nicht der Fall, dürfen die Bundesstaaten den Verkäufer beim Versandhandel zwischen Bundesstaaten nicht verpflichten, die Sales Tax einzubehalten und abzuführen. Dies führt zu einer Lücke in der indirekten Verbrauchsbesteuerung.

Um diese Lücke zu schließen, wurde die als direkte Verbrauchsteuer erhobene Use Tax eingeführt.<sup>13</sup> Die Use Tax ergänzt die Sales Tax und fällt grundsätzlich nur dann an, wenn die Sales Tax nicht erhoben wurde, z.B. weil der Verkäufer in dem jeweiligen Staat über keinen wesentlichen Anknüpfungspunkt verfügt. In diesem Fall ist der Kunde dazu verpflichtet, die Steuer an die zuständige(n) Behörde(n) im Absatzstaat abzuführen. Der Supreme Court spricht von komplementären Besteuerungsregimen.<sup>14</sup>

Sofern die Erhebung der Sales Tax durch Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Verkäufer erfolgt, ist die Erhebung der Steuer weitestgehend sichergestellt. Sind jedoch aufgrund mangelnder Verpflichtung des Verkäufers zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax die Kunden zur Entrichtung der Use Tax verpflichtet, hängt die Abführung der Steuer stark von der Steuerehrlichkeit des einzelnen Kunden ab. Eine solche Umkehr der Steuerschuldnerschaft ist im EU-System nicht in dieser Breite anzutreffen. Erwartungsgemäß ist die Befolgungsrate in den Fällen, in denen der US-Kunde zur Abführung der Steuer verpflichtet ist, mit ca. 4 % sehr gering.<sup>15</sup> Um eine effiziente Steuererhebung zu gewährleisten, hat South Dakota ein Gesetz erlassen, nach dem für die Verpflichtung des liefernden Verkäufers zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax im Absatzstaat (hier South Dakota) ein physischer Anknüpfungspunkt nicht erforderlich ist. Nach diesem Gesetz kann ein wesentlicher Anknüpfungspunkt auch dann vorliegen, wenn das Unternehmen bestimmte Schwellenwerte in South Dakota überschreitet. Die Anforderungen an das Vorliegen eines wesentlichen Anknüpfungspunkts im Absatzstaat wurden somit durch das Gesetz reduziert, wodurch die Verpflichtung der Verkäufer zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax deutlich ausgeweitet wurde.<sup>16</sup> Bereits bei Erlass des Gesetzes war offenkundig, dass dieses Gesetz einer (höchst)richterlichen Prüfung unterzogen werden muss. Mit dem Urteil South Dakota v. Wayfair, Inc. et al. vom 21.6.2018 hat der Supreme Court dieses Gesetz als konform mit der Bundesverfassung erklärt und mit seiner bisheri-

gen Rechtsprechung gebrochen. Eine Analyse dieses Urteils wird in Abschnitt II. vorgenommen. Zunächst wird das von South Dakota erlassene Gesetz dargestellt. Nach einer Erläuterung des Verfahrenswegs wird erörtert, ob der Supreme Court die für die Entscheidung zuständige Instanz darstellt. Anschließend wird die Entscheidung des Supreme Courts und deren weitreichende Wirkung beschrieben. Auch auf die angebrachte Kritik der dissentierenden Minderheit wird eingegangen. Abschnitt III. befasst sich mit den Auswirkungen des Urteils auf den zwischen(bundes)staatlichen und internationalen Handel. Neben den Auswirkungen für Unternehmen mit Fernverkäufen in die und innerhalb der USA wird aufgezeigt, welche Verfahrensvereinfachungen für die neu geschaffene Situation genutzt werden könnten. Daneben wird gezeigt, inwiefern sich durch das Urteil Implikationen für die Diskussion über die Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz ergeben.

## II. Neuer Präzedenzfall South Dakota v. Wayfair, Inc.

### 1. In Frage stehende gesetzliche Vorschrift in South Dakota

Im Jahr 2016 verabschiedete der Bundesstaat South Dakota ein Gesetz, nach dem Verkäufer zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax verpflichtet werden, auch wenn sie in South Dakota (Absatzstaat) nicht über einen physischen Anknüpfungspunkt („physical presence“) verfügen.<sup>17</sup> Die Verpflichtung wird

- 
- 6 Sie ist weitestgehend losgelöst von einem dem Unionsrecht vergleichbaren Grundsatz der steuerlichen Neutralität, vgl. Erwägungsgrund Nr. 7 der MwStSystRL und EuGH v. 3.3.2001 – C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 – Kommission/Frankreich, Rz. 23.
  - 7 *Hellerstein/Shackelford*, BIT 2005, 170; *Tax Foundation*, State and Local Sales Tax Rates, 2018, 1.
  - 8 *Tax Foundation*, State and Local Sales Tax Rates, 2018, 3. Die ggf. zusätzlich anfallenden Local Sales Taxes werden hierbei nicht mit einbezogen. Nur die als „NOMAD“ bekannten Bundesstaaten New Hampshire, Oregon, Montana, Alaska und Delaware erheben keine Sales Tax.
  - 9 *Agrawal*, The Tax Gradient: Do Local Sales Taxes Reduce Tax Differentials at State Borders?, 2013; *Agrawal*, International Tax and Public Finance 2012, 574; *Beard/Gant/Saba*, Southern Economic Journal 1997, Vol. 64, No. 1, 293-306; *Chandler*, The sales tax sidestep, Chicago Tribune v. 20.7.2008; *Tosun/Skidmore*, The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy 2007, Vol. 7, Issue 1, 1-20.
  - 10 *Tax Foundation*, Location Matters, 2015; *Thomsen et al.*, The Impact of Taxes on Location Decisions, 2013; *Wilson* in Giovannini et al., Studies in International Taxation, 1993, 195.
  - 11 *Supreme Court*, National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill., 386 U.S. 753 (1967).
  - 12 *Supreme Court*, Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).
  - 13 *Due*, State Sales Tax Administration, 1963, 201-203; *van Brederode*, International VAT Monitor 2007, 271.
  - 14 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 2. So auch *Hellerstein/Shackelford*, BIT 2005, 172.
  - 15 *Avi-Yonah*, TNI v. 9.7.2018, 161; *GAO*, Sales Taxes (GAO-18-114), 2017, 5; *Minnesota House of Representatives*, Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States, 2015, 7; *van Brederode*, International VAT Monitor 2007, 274.
  - 16 Kommt der Verkäufer dieser Verpflichtung nicht nach, ist weiterhin der Endabnehmer zur Abführung der Use Tax verpflichtet, vgl., *South Dakota Department of Revenue*, Senate Bill No. 106, Sec. 7.
  - 17 *South Dakota Department of Revenue*, Senate Bill No. 106. South Dakota nahm Richter Kennedys Sondervotum zum Urteil Direct Marketing Association v. Brohl, 575 U.S. \_\_\_ (2015), in dem er offen dazu aufruft, dass ein geeigneter Fall gefunden werden soll, um die bisherige Rechtsprechung anzugreifen, zum Anlass, dieses Gesetz zu erlassen. Die Opinion of the Court in der Wayfair-Entscheidung wurde daraufhin ebenfalls von

nach dem Gesetz dann begründet, wenn Verkäufer eine der folgenden zwei Bedingungen im vorangegangenen Kalenderjahr erfüllt haben oder im aktuellen Kalenderjahr erfüllen.

1. Die Bruttoumsätze aus dem Verkauf von materiellen Gütern, elektronisch vertriebenen Produkten oder Dienstleistungen in den Rechtsraum von South Dakota überschreiten den Schwellenwert von 100.000\$ oder
2. der Verkäufer wickelt mindestens 200 Verkäufe von materiellen Gütern, elektronisch vertriebenen Produkten oder Dienstleistungen im Rechtsraum von South Dakota ab.

In der Gesetzesbegründung wird u.a. ausgeführt, dass dieser Schritt notwendig sei, um eine effiziente Erhebung der Sales und Use Tax zu erreichen. Der Konflikt mit der bisher geltenden Rechtsprechung des Supreme Courts wird im Gesetz offen angesprochen. Der Supreme Court wird dazu aufgefordert, seine bisher aufgestellte Doktrin zu überdenken. Die mangelnde Einbindung der Versandhändler in die Steuererhebung führe in South Dakota zu einer erheblichen Erosion der Steuereinnahmen. South Dakota sei für die Finanzierung staatlicher und kommunaler Leistungen in besonderer Weise vom Aufkommen der Sales bzw. Use Tax abhängig, da der Bundesstaat keine Income Tax erhebt.<sup>18</sup>

## 2. Gang des Verfahrens

Kurz nach Verabschiedung des Gesetzes begann das Department of Revenue von South Dakota die Verkäufer durch schriftliche Mitteilung über die Neuregelungen zu informieren und sie zur Registrierung aufzufordern. Sie wurden davon in Kenntnis gesetzt, dass eine Zuwiderhandlung ein Feststellungsurteil („declaratory judgment“) zur Folge haben kann. Auch die Unternehmen Wayfair Inc., Overstock.com Inc. und Newegg Inc. erhielten solche Mitteilungen. Sie kamen der Aufforderung zur Registrierung nicht nach. South Dakota ersuchte daraufhin das Bezirksgericht („circuit court“) um ein Feststellungsurteil. Dieses sollte bestätigen, dass die Regelungen des Gesetzes zulässig und anwendbar sind. Außerdem strebte South Dakota eine gerichtliche Verfügung an, die die Händler zur Registrierung verpflichtet.<sup>19</sup>

Die Unternehmen ersuchten daraufhin ein summarisches Urteil („summary judgment“), da sie das Gesetz für verfassungswidrig erachteten. Das Bezirksgericht urteilte in seinem summarischen Urteil für die Beklagten (Wayfair Inc., Overstock.com Inc. und Newegg Inc.). Dadurch wurde die tatsächliche Vollziehung des Gesetzes bis zur Feststellung der Verfassungsmäßigkeit ausgesetzt.<sup>20</sup> Begründet wurde die Entscheidung damit, dass das Bezirksgericht zu pflichtgemäßem Handeln verpflichtet ist („duty bound“) und sich daher nicht über die vom Supreme Court entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze („precedent“)<sup>21</sup> hinwegsetzen darf. Der Circuit Court sei ungeachtet geänderter Zeiten, die klar andere Ausgänge suggerieren, nicht in der Lage, die Rechtsprechungsgrundsätze des Supreme Courts of the United States zu ändern („overrule“).<sup>22</sup>

Nach Verkündung des summarischen Urteils rief South Dakota den Supreme Court of the State of South Dakota an. Auch dieses Gericht verwies darauf, dass ungeachtet der überzeugenden Argumente in Bezug auf die Vorzüge einer geänderten Rechtslage, nach wie vor Quill der Präzedenzfall sei, nach dessen Grundsätzen dieser Fall zu beurteilen sei, und, dass es nur dem

Supreme Court of the United States möglich sei, die von ihm aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze zu ändern.<sup>23</sup> Daraufhin stellte South Dakota einen Antrag auf erneute Prüfung des Falls („certiorari“) beim Supreme Court of the United States.<sup>24</sup> Dieser bewilligte den Antrag.

## 3. Zuständigkeit des Supreme Courts

Es ist fraglich, ob der Supreme Court tatsächlich die für diese Entscheidung zuständige Instanz darstellt.<sup>25</sup> Grundsätzlich steht allein dem Kongress<sup>26</sup> als gesetzgebende Gewalt das Recht zu, den Handel mit fremden Ländern und zwischen den Bundesstaaten zu regeln („commerce clause“).<sup>27</sup> Diese Regelung wird vom Supreme Court in der Wayfair-Entscheidung auch nicht in Frage gestellt. Allerdings führt der Supreme Court an, dass bereits seit der Entscheidung *Southern Pacific Co. v. Arizona ex rel. Sullivan*<sup>28</sup> aus dem Jahr 1945 anerkannt sei, dass der Kongress die tatsächliche Befugnis, Gesetze der Bundesstaaten einzuschränken, den Gerichten überlassen hat.<sup>29</sup> Nach Ansicht des Supreme Courts sei es zudem unvereinbar mit der Rolle des Supreme Courts, den Kongress anzurufen, damit sich dieser mit Angelegenheiten befasst, die auf einer falschen Entscheidung des Supreme Courts beruhen. Der Supreme Court habe daher im Fall Wayfair das Recht, die Entscheidung selbst zu treffen.<sup>30</sup>

---

Richter *Kennedy* verfasst. Nach dieser Entscheidung, die als eine der wichtigsten Entscheidungen in den letzten Jahrzehnten angesehen wird, ist Richter *Kennedy* nun zurückgetreten.

- 18 *South Dakota Department of Revenue*, Senate Bill No. 106, Sec. 1, Sec. 8 (1) und (2). Ca. 60 % der Geldmittel des Bundesstaates stammen aus den Sales/Use Tax-Einnahmen, vgl. *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 2-3.
- 19 *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 4.
- 20 *South Dakota Department of Revenue*, Senate Bill No. 106, Sec. 3 und 8 (10).
- 21 Siehe hierzu Abschnitt II.3.
- 22 *Sixth Judicial Circuit in Circuit Court of County of Hughes*, Order Granting Defendants' Motion for Summary Judgment, 32CIV16-000092, Nr. 5.
- 23 *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 4.
- 24 28 U.S.C. § 1254 (1).
- 25 Kritiker des Urteils berufen sich v.a. auf die fehlende Zuständigkeit des Kongresses. Hierzu Abschnitt II.4.b).
- 26 Der Kongress hat zwei Kammern: Senat und Repräsentantenhaus. Ein Bundesgesetz tritt nur dann in Kraft, wenn es von Senat und Repräsentantenhaus wortgleich mit einfacher Mehrheit verabschiedet wird und danach vom Präsidenten unterzeichnet wird, vgl. *Constitution of the United States*, Art. 1, Sec. 1; *Hay*, *Law of the United States*, 2010, 20-23; *Riddick*, *The United States Congress*, 1949, 18; *Ritchie*, *The U.S. Congress*, 2017, XV.
- 27 Vgl. *Constitution of the United States*, Art. 1, Sec. 8, Clause 3. Vertieft zur föderalen und bundesstaatlichen Zuständigkeit beim zwischenstaatlichen Handel vgl. *Freund*, *Das öffentliche Recht der Vereinigten Staaten von Amerika*, 1911, 27-31; von *Mehren/Murray*, *Das Recht in den Vereinigten Staaten von Amerika*, 2008, 145-155.
- 28 *Supreme Court*, *Southern Pacific Co. v. Arizona ex rel. Sullivan*, 325 U.S. 761 (1945).
- 29 *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 5.
- 30 Zu den Gründen, aus denen vier der neun Richter den Kongress für zuständig erachten (weitreichender Einfluss auf den e-Commerce, besondere Gründe für das Abweichen vom „stare decisis“-Grundsatz, keine Dringlichkeit des Falles) vgl. *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. \_\_\_ (2018), *Roberts* dissenting, 5.

Da sich die US-amerikanische Rechtsordnung an bereits ergangener Rechtsprechung zu vergleichbaren Sachverhalten (common law) orientiert,<sup>31</sup> kommt dem Richterspruch grundsätzlich ein höherer Stellenwert zu, als in der deutschen Rechtsordnung. Die Entscheidung *South Dakota v. Wayfair* des Supreme Courts stellt daher einen neuen Rechtsprechungsgrundsatz dar, der alle anderen Gerichte bindet.<sup>32</sup> Alle Bundesstaaten und Steuerpflichtigen können sich somit auf die Grundsätze dieses Urteils berufen.

Dem Kongress steht grundsätzlich die Möglichkeit offen, die Entscheidung des Supreme Court durch gesetzliche Regelungen zu überlagern.<sup>33</sup> Der Kongress hat jedoch bisher nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, über die Einbindung der (Online-)Versandhändler in die Steuererhebung zu entscheiden. Ihm lagen diesbezüglich drei gleich gelagerte Gesetzentwürfe (Marketplace Fairness Act 2017, Remote Transactions Party Act 2017, No Regulation Without Representation 2017)<sup>34</sup> vor. Ob der Kongress nun aktiv wird, ist offen.<sup>35</sup> Vorteil einer Entscheidung durch den Kongress wäre, dass eine einheitliche Regelung für alle Bundesstaaten geschaffen würde. Die Einführung zahlreicher verschiedener Regelungen auf Bundesstaatenebene führt zu einer unübersichtlichen Rechtslage für Verkäufer, wodurch die Befolgung dieser Regelungen erschwert wird.<sup>36</sup>

## 4. Entscheidung des Supreme Courts

### a) Das Urteil

Der Supreme Court hat das Gesetz von South Dakota für verfassungskonform erklärt. Die Entscheidung erging mit einer knappen 5-4 Mehrheit.<sup>37</sup> Das in vorheriger Rechtsprechung aufgestellte Erfordernis einer physischen Präsenz eines Unternehmens im Absatzstaat zur Begründung der Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax sei „schlecht fundiert und unrichtig“.<sup>38</sup> Die Rechtsprechungsgrundsätze, die auf den Urteilen *Bellas Hess*<sup>39</sup> und *Quill*<sup>40</sup> beruhen, wurden somit verworfen. Folglich muss die Sales Tax beim Versandhandel künftig auch dann vom Verkäufer als Steuerschuldner einbehalten werden, wenn dieser keine physische Präsenz in South Dakota unterhält, aber die im Gesetz verlangten Erfordernisse erfüllt.<sup>41</sup> Ein wesentlicher Anknüpfungspunkt im Absatzstaat kann insbesondere auch dann vorliegen, wenn das Unternehmen bestimmte Schwellenwerte im jeweiligen Bundesstaat überschreitet. Eine detailliertere Erklärung, wie der wesentliche Anknüpfungspunkt zu definieren ist, hat der Supreme Court nicht vorgenommen.

Die Urteilsbegründung führt zahlreiche Punkte für den Richtungswechsel an. Zunächst wird ausgeführt, dass die *Quill*-Entscheidung an sich bereits fehlerhaft war. Denn bereits in der Entscheidung selbst wird ausgeführt, dass ein Unternehmen nicht notwendigerweise eine physische Präsenz in einem Bundesstaat benötigt, um eine Verbindung zum Absatzstaat zu begründen. In Ermangelung anderer Gründe hatten drei Richter in *Quill* ihre Entscheidung, an den Grundsätzen von *Bellas Hess* festzuhalten, allein auf dem Grundsatz von „stare decisis“<sup>42</sup> aufgebaut.<sup>43</sup> Zudem sind die Entscheidungen, die in den Rechtssachen *Quill* und *Bellas Hess* getroffen wurden, nicht mehr zeitgemäß. Beide Urteile wurden gefällt, bevor sich das Internet und damit einhergehend der e-Commerce verbreitet

hatten. Im Jahr 1992 (Entscheidungsjahr *Quill*) hatten weniger als 2 % der US-Bürger Zugang zum Internet; heute liegt die Zahl bei 89 %.<sup>44</sup>

Des Weiteren wird die Abkehr von den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen damit begründet, dass die Entscheidungen *Quill* und *Bellas Hess* zu Marktverzerrungen führen. Insbesondere führt das Abstellen auf eine physische Präsenz zu einer Steuerbegünstigung für Unternehmen, die über keine physische Präsenz im Absatzstaat verfügen, sondern ihre Geschäfte über Online-Bestellungen mit anschließendem Versand in den Absatzstaat abwickeln. Diese Unternehmen haben dadurch einen Wettbewerbsvorteil.<sup>45</sup> Daraus resultiert ein Anreiz, physische

31 *Fransworth*, An Introduction to the Legal System of the United States, 1978, 35; *Hay*, US-Amerikanisches Recht, 2015, 7; *Schlesinger*, Die Rolle des Supreme Court im Privat- und Prozessrecht der Vereinigten Staaten, 1964, 13; von *Mehren/Murray*, Das Recht in den Vereinigten Staaten von Amerika, 2008, 8–9, 53–57.

32 Im Gegensatz dazu § 325 Abs. 1 ZPO, der die Wirkung eines Urteils nur für betroffene Parteien und Personen vorsieht.

33 *Supreme Court*, *Prudential Ins. Co. v. Benjamin*, 328 U.S. 408 (1946). In der Vergangenheit hat der Kongress bereits Entscheidungen des Supreme Courts durch gesetzliche Regelungen nachträglich überlagert, die er als zu starke Begünstigung der Bundesstaaten angehen hat, vgl. *Interstate Income Act*, P.L. 86-272 (1959). Mit diesem Gesetz wurde es den Bundesstaaten verboten, die Gewinne eines Unternehmens aus dem Verkauf von Waren zu besteuern, wenn das Unternehmen die Produkte zwar an Kunden innerhalb eines Bundesstaats verkauft hat, aber die Ware von außerhalb des Bundesstaats versandt hat und die Bestellungen außerhalb des Bundesstaats angenommen hat. Die Grundsätze der Supreme Court-Entscheidung *Northwestern States Portland Cement Co. v. Minnesota*, 358 U.S. 450 (1959) verloren damit an Wirkung.

34 *Bill S. 976*, v. 27.4.2017; *Bill H.R. 2193*, v. 27.4.2017; *Bill H.R. 2887*, v. 12.6.2017. Eine Übersicht zu Gesetzesentwürfen, die darauf abzielen, die *Quill*-Entscheidung zu verwerfen und dem Kongress bereits vorlagen, findet sich in *Brief of Four United States Senators as Amici Curiae in Support of Petitioner*, 2017, Addendum.

35 In einem *Brief of Amici Curiae* beklagten sechs Kongressabgeordnete die schwerfällige Entscheidungsfindung im US-Kongress und sprachen sich für die Annahme der Petition für einen *Writ of Certiorari* aus, *Brief of Amici Curiae of Four United States Senators and Two United States Representatives in Support of the Petition*, 2017, 4.

36 *Jones/Chamseddine*, *State Tax Notes* v. 2.7.2018, 63.

37 Zu beachten ist jedoch, dass vier der neun Richter des Supreme Court dem *Wayfair*-Urteil nicht zugestimmt haben. Diese vier Richter haben nicht den Inhalt der Entscheidung in Frage gestellt, sondern dargelegt, dass sie der Ansicht sind, dass die Zuständigkeit für diese Entscheidung nicht dem Supreme Court, sondern dem Kongress obliegt. Vgl. hierzu Abschnitt III.4.b).

38 *Supreme Court*, *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, et al., 585 U.S. \_\_ (2018), *Opinion of the Court*, 22.

39 *Supreme Court*, *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill.*, 386 U.S. 753 (1967).

40 *Supreme Court*, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

41 Dies lässt sich aus dem Präzedenzfall *Supreme Court*, *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274 (1977) ableiten, der für die Begründung eines Nexus in einem Bundesstaat allein darauf abstellt, ob ein wesentlicher Anknüpfungspunkt vorliegt.

42 Nach „stare decisis“ dürfen Grundsätze aus vergangenen Urteilen nur dann verworfen werden, wenn signifikante Unterschiede der zu beurteilenden Sachverhalte vorliegen, vgl. *Brenner*, *Stare indecisis*, 1995, 1; *Chamberlain*, *The doctrine of stare decisis*, 1885, 5; *Hay*, US-Amerikanisches Recht, 2015, 7; *Kozel*, *Settled Versus Right*, 2017, 2; *Laun*, *Stare decisis*, 1947, X.

43 *Supreme Court*, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992), *Opinion of Scalia*, 319; *Brief of Retail Litigation Center, Inc. as Amicus Curiae in Support of Petitioner*, 2017, 7.

44 *Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner*, 2018, 8.

45 Mit empirischer Evidenz dazu *Einav et al.* AER 2014, Vol. 104, Issue 1, 1.

Präsenzen im Absatzstaat zu vermeiden. Im Urteil wird angeführt, dass beispielsweise ein Unternehmen, das Bestände in einem Lagerhaus in einem Bundesstaat unterhält, die Steuer einbehalten und abführen muss, wohingegen ein Verkäufer mit weitreichender Internetpräsenz nicht in die Steuererhebung einbezogen wird, obwohl er ggf. die gleichen und u.U. wesentlich mehr Waren verkauft. Würde man an Quill und Bellas Hess festhalten, würde man wesentliche virtuelle Verbindungen zu einem Absatzstaat außer Acht lassen.<sup>46</sup>

Da auch Versandhändler ohne physische Präsenz im Absatzstaat verschiedene Leistungen des Absatzstaats in Anspruch nehmen (z.B. funktionierende Marktbedingungen, Bankensystem zur Abwicklung der Zahlungen), die unerlässlich für den Erfolg der Versandhändler sind, sollen die Versandhändler auch zu deren Finanzierung durch Abführung der Steuer beitragen. Außerdem beschränkt das Abstellen auf eine physische Präsenz das Recht der Bundesstaaten, Steuern zu erheben, sehr stark. Dem Supreme Court lagen bereits Anträge von 41 Bundesstaaten und dem District of Columbia vor, die Quill-Entscheidung und somit das Erfordernis einer physischen Präsenz zu verwerfen.<sup>47</sup>

Das in der Quill-Entscheidung angeführte Argument, dass die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax an (unter Beachtung der ggf. zusätzlich anfallenden lokalen Sales Taxes) tausende verschiedene Steuerbehörden bei Versandhändlern, die über keinen physischen Anknüpfungspunkt im Absatzstaat verfügen, eine unzulässige Belastung des zwischenstaatlichen Handels darstelle, ist heute nicht mehr haltbar. Die Befolgungskosten sind durch Einführung des Internets weitestgehend unabhängig davon, ob ein Unternehmen eine physische Präsenz in einem Bundesstaat hat. Kleine Unternehmen mit physischen Präsenzen in mehreren Bundesstaaten sind durch die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax jedoch stärker belastet als ein großer Online-Versand-Händler.<sup>48</sup>

Der Supreme Court gesteht zwar ein, dass die Gefahr besteht, dass Start-Ups und kleine Unternehmen, die geringe Umsätze in vielen verschiedenen Bundesstaaten erzielen, durch die Neuregelung benachteiligt werden. Allerdings sei der Zugriff von Verkäufern auf durch den Staat finanzierte Steuer-Software vorhanden, die die Abwicklung der Sales Tax erleichtert.<sup>49</sup> Zudem besteht die Möglichkeit, dass der Kongress Erleichterungen für diese Unternehmen schafft, sofern er dies für nötig erachtet. Zu beachten ist auch, dass z.B. im Fall von South Dakota Start-Ups und kleine Unternehmen durch die Mindestschwellen, die zur Anwendung der Regelung überschritten werden müssen, aus dem Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen werden.

Das Wayfair-Urteil wird in vielen Bundesstaaten positiv gesehen, da die Finanzierung der Bundesstaaten in hohem Maße von den Einnahmen aus der Sales/Use Tax abhängt.<sup>50</sup> Die Steuerausfälle, die auf das Erfordernis einer physischen Präsenz zurückzuführen sind, werden insgesamt auf 8-33 Mrd.\$ geschätzt.<sup>51</sup> Allein South Dakota beklagt Steuermindereinnahmen von jährlich zwischen 48 und 58 Mio.\$.<sup>52</sup> Es ist daher zu erwarten, dass zahlreiche weitere Bundesstaaten Gesetze, die dem Inhalt des Gesetzes von South Dakota entsprechen, erlassen werden.<sup>53</sup> Da sich der Supreme Court nicht explizit dazu geäußert hat, in welchen Fällen ein „wesentlicher Anknüpfungspunkt“

vorliegt, ist zu erwarten, dass Bundesstaaten, die eine entsprechende Regelung schaffen wollen, sich am Gesetzeswortlaut der Regelung von South Dakota orientieren werden. Denn die Verfassungsmäßigkeit wurde nur für das spezielle Gesetz von South Dakota bestätigt.<sup>54</sup> Regelungen von Bundesstaaten, die vom Gesetz in South Dakota abweichen, müssen gegebenenfalls erst einer gerichtlichen Überprüfung standhalten. Ob eine bundesstaaten-übergreifende einheitliche Regelung durch den Kongress erfolgt, bleibt abzuwarten.<sup>55</sup>

## b) Kritik am Urteil („dissenting votes“)

Vier der neun Richter des Supreme Courts äußerten in einem abweichenden Sondervotum starke Kritik an der Entscheidung. Sie argumentieren damit, dass der Supreme Court bereits in der Quill-Entscheidung die Möglichkeit hatte, seine Rechtsprechungsgrundsätze zu ändern und sich gegen eine Änderung entschieden hat. Da der Sachverhalt South Dakota v. Wayfair nicht wesentlich von den bisher entschiedenen Fällen abweicht, sei auch hier kein Grund für eine Rechtsprechungsänderung gegeben.<sup>56</sup> Die vier Richter gestehen zwar ein, dass, wie im Urteil dargestellt, bereits der Fall Bellas Hess falsch entschieden wurde. Insbesondere stimmen sie dem im Urteil angeführten Grund zu, dass der e-Commerce sich zu einem wesentlichen Bestandteil der Wirtschaft entwickelt hat und die „physical presence rule“ den Besonderheiten des e-Commerce nicht Rechnung trägt. Sie nehmen jedoch gerade die weitreichende Bedeutung des e-Commerce für die Wirtschaft zum Anlass, die Zuständigkeit des Supreme Courts für diese Entscheidung zu verneinen. Nach ihrer Ansicht sei nicht der Supreme Court berechtigt über eine Veränderung von Besteuerungsprinzipien, die das Potential hat den e-Commerce zu beeinflussen, zu entscheiden, sondern nur der Kongress. Bereits in der Quill-Entscheidung wurde das Festhalten an den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen damit begründet, dass der Kongress nicht nur qualifizierter, sondern auch die zuständige Instanz für diese Entscheidung sei. Denn nur dem Kongress stehe das Recht zu, Regelungen, die den zwischenstaatlichen Handel beeinflussen, zu treffen.

Dass diese Ansicht zahlreiche Unterstützer findet wird v.a. dadurch deutlich, dass sich bereits im Rahmen des Verfahrens

46 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 14 – 15.

47 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 16.

48 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 12.

49 Insbesondere die Mitglieder des Streamlined Sales and Use Tax Agreement (hierzu Abschnitt III.2.b) greifen bereits auf entsprechende Software zurück. Hierzu ausführlich *Ainsworth*, International VAT Monitor 2011, 159.

50 *Avi-Yonah*, TNI v. 9.7.2018, 161; *Goulder*, TNI v. 16.7.2018, 317.

51 GAO, Sales Taxes (GAO-18-114), 2017, 11; *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 2.

52 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 2.

53 o.V., MwStR 2018, 593.

54 *Jones/Chamseddine*, State Tax Notes v. 2.7.2018, 63.

55 Hierzu Abschnitt III.2.

56 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), *Roberts* dissenting, 1.

zahlreiche amici curiae<sup>57</sup> geäußert haben, die die Beklagten unterstützen und sich gegen eine Abkehr von den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen aussprachen.<sup>58</sup> In nahezu allen „brief of amici curiae“, die die Beklagten unterstützen, wird damit argumentiert, dass der Supreme Court für diese Entscheidung nicht die zuständige Instanz darstelle.<sup>59</sup> Daneben führen die amici curiae u.a. an, dass ein Nexus, der nicht auf eine physische Präsenz abstelle, den zwischenstaatlichen Handel in unzulässiger Weise behindern würde,<sup>60</sup> dass der Vertrauensschutz das Festhalten an den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen gebiete<sup>61</sup> und, dass die Befolgungskosten, die aus der Rechtsprechungsänderung resultieren, nicht vernachlässigt werden dürfen.<sup>62</sup>

Auch nach Ende des Verfahrens wird Kritik am Urteil geübt.<sup>63</sup> Mehrere US-Senatoren haben einen „Stop Taxing Our Potential (STOP) Act“ ins Leben gerufen, der das Wayfair-Urteil verdrängen soll.<sup>64</sup> Ziel ist es, an der bisherigen Regelung (Erfordernis einer physischen Präsenz, um eine Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Use Tax zu begründen) festzuhalten.<sup>65</sup> Des Weiteren führen Kritiker an, dass die Steuermehreinnahmen hinter den Erwartungen zurückbleiben werden. Grund dafür ist, dass bereits jetzt zahlreiche Händler (z.B. auch Amazon) in allen Bundesstaaten die geforderten Steuern abführen, selbst wenn sie dort über keine physische Präsenz verfügen.

### III. Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung

#### 1. Auswirkungen für Unternehmen mit Versandhandel in die USA und innerhalb der USA zwischen Bundesstaaten

Die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax findet auch auf Unternehmen Anwendung, die außerhalb der USA ansässig sind und steuerpflichtige Umsätze in den USA tätigen.<sup>66</sup> Die Änderung der Rechtsprechung hat daher nicht nur Auswirkungen auf die Besteuerung des Handels zwischen Bundesstaaten innerhalb der USA (zwischenstaatlicher Handel). Auch Unternehmen aus Europa mit Versandhandels-geschäft in die USA sind von der neuen Regelung betroffen (internationaler Handel).

Grundsätzlich sind die Fragen, die sich für Verkäufer in der EU stellen, vergleichbar mit Fragen, mit denen sich Händler in den USA beschäftigen mussten, als die EU die Mehrwertbesteuerung für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen dahingehend geändert hat, dass Drittland-Anbieter zur Abführung der Steuer auf digitale Dienstleistungen im Ansässigkeitsstaat des Kunden verpflichtet sind. Es stellt sich daher für Verkäufer aus der EU die Frage, ob sie sich für Zwecke der Sales Tax in allen US-Bundesstaaten registrieren müssen, in denen sie Kunden beliefern. Dieselbe Frage stellt sich auch für Verkäufer, die in den USA ansässig sind und Lieferungen in andere Bundesstaaten ausführen.

Ist ein Unternehmen in einem Bundesstaat der USA ansässig und führt es Lieferungen an Kunden in anderen Bundesstaaten aus, so muss es künftig in jedem Absatzstaat die gesetzliche Lage überprüfen. Für Verkäufe in die Absatzstaaten, in denen ein physischer Anknüpfungspunkt vorhanden ist, muss sowohl

vor als auch nach der Wayfair-Entscheidung die Steuer einbehalten und abgeführt werden. Allerdings ist nun zusätzlich festzustellen, ob der Absatzstaat für die Verpflichtung zur Erhebung und Abführung der Sales Tax weiterhin auf eine physische Präsenz im Absatzstaat abstellt oder ob eine Regelung eingeführt wurde, die dem Gesetz von South Dakota entspricht und folglich ein wesentlicher Anknüpfungspunkt auch ohne physische Präsenz vorliegen kann. Ist dies der Fall, so ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen, die an einen wesentlichen Anknüpfungspunkt im Absatzstaat gestellt werden (z.B. Überschreiten bestimmter Schwellenwerte), erfüllt sind. Sind die Voraussetzungen erfüllt, so muss sich der Unternehmer auch in diesem Absatzstaat steuerlich registrieren und die Sales Tax auf Verkäufe an Kunden in diesem Absatzstaat einbehalten und an die zuständige Behörde abführen.

Für ausländische Unternehmer mit physischer Präsenz (z.B. Lager) in den USA gelten die obenstehenden Ausführungen entsprechend. Für Verkäufe in die Bundesstaaten, in denen ein physischer Anknüpfungspunkt besteht, muss die Steuer einbehalten und abgeführt werden. Bei Lieferung in Bundesstaaten, in denen keine physische Präsenz besteht, hängt die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax davon ab, ob der Bundesstaat eine Regelung, die dem Gesetz von South Dakota entspricht, implementiert hat und ob die Voraussetzungen, die in dieser Regelung gestellt werden, erfüllt werden.

Eine Besonderheit ergibt sich daraus, dass der Begriff der physischen Präsenz in einigen Bundesstaaten sehr weit interpretiert wird. So können z.B. Lager, in denen ein Unternehmer seine Waren vorhält, auch dann eine physische Präsenz des Unter-

57 Amici curiae (wörtl. „Freunde des Gerichts“) sind Dritte, die nicht selbst am Prozess beteiligt sind. In „Brief of Amici Curiae“ können diese Dritten Stellungnahmen abgeben, die entweder den Kläger oder den Beklagten unterstützen oder neutral sind. Zum Inhalt dieser Stellungnahmen vgl. Abschnitt III.3.

58 Insgesamt wurden während des Verfahrens rund 60 Stellungnahmen von amici curiae abgegeben. Dass davon ca. 30 die Kläger, aber auch ca. 30 die Beklagten unterstützen zeigt, dass die Entscheidung, die der Supreme Court getroffen hat, nicht unumstritten ist.

59 U.a. Brief of Amici Curiae of National Taxpayers Union Foundation in Support of Respondents, 2017; Brief of Amici Curiae of Netchoice in Support of Respondents, 2017; Respondents' Brief in Opposition to Petition, 2017; Brief of Amici Curiae Representative Robert W. Goodlatte et al. in Opposition to the Petition, 2017; Brief of Amicus Curiae of American Catalog Mailers Association Supporting Respondents, 2017; Brief of Americans for Tax Reform as Amicus Curiae in Support of the Respondents, 2018; Brief of Chris Cox, Former Member of Congress, and Netchoice as Amici Curiae in Support of Respondents, 2018.

60 Vgl. Brief of Amici Curiae of Netchoice in Support of Respondents, 2017; Respondents' Brief in Opposition to Petition, 2017.

61 Vgl. Brief of Amicus Curiae of American Catalog Mailers Association Supporting Respondents, 2017.

62 Vgl. Brief of the American Academy of Attorney as Amicus Curiae in Support of Respondents, 2017; Brief of Amicus Curiae Online Merchants Guild in support of Respondents, 2018.

63 In verschiedenen Stellungnahmen zum Verfahren unterstützten ca. 30 Parteien das Vorhaben von South Dakota. Ca. ebenso viele haben sich jedoch gegen die Verfassungskonformität des Gesetzes von South Dakota ausgesprochen.

64 Abrufbar unter <https://www.testersenate.gov/files/Legislation/GAI18181.pdf>.

65 Stop Taxing Our Potential Act of 2018, S 3180, Sec. 2 (a).

66 Hoke, TNI v. 2.7.2018, 11; Jones/Chamseddine, State Tax Notes v. 2.7.2018, 63.

nehmers begründen, wenn der Unternehmer selbst keine Verfügungsmacht über das Lager hat. Ein Beispiel für diese Konstellation liefert der Fulfillment-Service von Amazon (FBA, Fulfillment by Amazon). Viele Händler, die nicht in den USA ansässig sind, nutzen diesen Service für ihre Geschäfte in den USA. Der ausländische Verkäufer sendet hierfür Bestände an eines der zahlreichen FBA-Zentren von Amazon in den USA, wo die Bestände anschließend eingelagert werden. Erhält der Verkäufer eine Bestellung von einem Kunden in den USA, wird diese durch Amazon abgewickelt. Die Abwicklung umfasst sowohl das Verpacken und Versenden des Produkts als auch die Vereinnahmung des Entgelts. Nach Abzug einer Servicegebühr leitet Amazon das Entgelt an den Verkäufer im Ausland weiter. Dadurch, dass die Ware des Verkäufers im Lager von Amazon in den USA eingelagert wird, liegt ein wesentlicher Anknüpfungspunkt (physische Präsenz) in den USA vor, weshalb sich ein Verkäufer, der sich des Fulfillment-Services von Amazon bedient, regelmäßig für Zwecke der Sales Tax registrieren muss. Sollte er dieser Verpflichtung nicht nachkommen, kann der Bundesstaat ihn wegen der Nicht-Abführung der Steuer belangen und gegebenenfalls Strafgebühren und Zinsen festsetzen. Insbesondere können seine Bestände in den USA gepfändet werden. Daran ändert auch die Wayfair-Entscheidung nichts. Zu beachten ist jedoch, dass sich der Verkäufer aufgrund der Entscheidung nicht mehr nur in dem Bundesstaat steuerlich registrieren muss, in dem sich das Lager von Amazon bzw. sein eigenes Lager/physische Präsenz befindet. Er muss sich, sofern Bundesstaaten eine Regelung wie in South Dakota vorsehen, in allen Staaten registrieren, in die Waren an Kunden geliefert werden.

Auch ausländische Unternehmen, die Waren per Direktgeschäft in die USA verkaufen und versenden (internationaler Handel), ohne eine physische Präsenz zu unterhalten, müssen künftig in jedem Absatzstaat prüfen, ob sie zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax verpflichtet sind. Sie sind nicht mehr aufgrund des Fehlens einer physischen Präsenz in den USA von der Steuererhebung ausgenommen. Vielmehr müssen sie in jedem Bundesstaat, in dem sie Kunden beliefern, überprüfen, ob eine gesetzliche Regelung wie in South Dakota eingeführt wurde und ob die Schwellenwerte, die für die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax zu beachten sind, überschritten sind. Da jedoch nur wenige Unternehmen ihre Waren per Direktgeschäft in den USA absetzen, dürfte dieser Fall nur geringe praktische Relevanz haben.

## 2. Mögliche Lösungen zur Verfahrensvereinfachung

### a) Streamlined Sales and Use Tax Agreement

Da die Sales Tax im Kompetenzbereich der Bundesstaaten liegt,<sup>67</sup> unterscheiden sich die Regelungen bezüglich Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Erhebung von Bundesstaat zu Bundesstaat.<sup>68</sup> Seit einigen Jahren ist jedoch in den USA das Bestreben zu beobachten, die Sales Tax zu reformieren und zu harmonisieren. Aufgrund dieses Bestrebens wurde im März 2000 das Streamlined Sales and Use Tax Projekt ins Leben gerufen. Mit dem Projekt wird das Ziel verfolgt, das über die Bundesstaaten fragmentierte Sales- und Use-Tax-System auf föderaler Ebene zu vereinheitlichen, um den Compliance-Aufwand v.a. für staatenübergreifend liefernde Unternehmen zu reduzieren.<sup>69</sup> So sollen z.B. einheitliche rechtliche Definitionen

festgelegt werden und Software entwickelt werden, die die Befolgung der steuerlichen Pflichten erleichtert. Im Laufe des Projekts wurde das Streamlined Sales and Use Tax Agreement ausgearbeitet, das im November 2002 geschlossen wurde.<sup>70</sup> Das Agreement beinhaltet verschiedene Regelungen zur Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der State- und Local-Tax sowie Definitionen und Regelungen zur Verwaltungsvereinfachung. So soll z.B. in jedem Bundesstaat eine einzige Behörde eingerichtet bzw. bestimmt werden, an die die Steuer entrichtet werden kann. So muss die Steuer nicht mehr an die vielen verschiedenen zuständigen Behörden innerhalb eines Bundesstaats abgeführt werden.<sup>71</sup>

Zu beachten ist jedoch, dass eine Teilnahme am Streamlined Sales and Use Tax Project für die Bundesstaaten nicht verpflichtend ist und, dass das Streamlined Sales and Use Tax Agreement grundsätzlich keinerlei Rechtsverbindlichkeit hat. Unterzeichnet ein Bundesstaat das Streamlined Sales and Use Tax Agreement, heißt das also nicht, dass die Regelungen im jeweiligen Bundesstaat sofort in Kraft treten. Nur wenn die Standards, die im Sales and Use Tax Agreement vereinbart wurden, tatsächlich in bundesstaatliches Recht umgesetzt werden, finden sie Anwendung.<sup>72</sup> Obwohl nahezu alle Staaten das Projekt unterstützen,<sup>73</sup> hatten zum Zeitpunkt der Wayfair-Entscheidung nur 24 (darunter South Dakota) der 45 Sales und Use Tax erhebenden Bundesstaaten ein Gesetz implementiert, das den Standards des Sales and Use Tax Agreements entspricht.<sup>74</sup> Diese Staaten repräsentieren ca. 31 % der Bevölkerung der USA.<sup>75</sup> Einige sehr wichtige Bundesstaaten, wie z.B. California und New York unterstützen das Projekt bisher jedoch nicht.<sup>76</sup> Die Bereitschaft zumindest eines Teils der Bundesstaaten bei der Erhebung der Sales und Use Tax zusammenzuarbeiten, um diese zu vereinfachen, wird dennoch aus dem Streamlined Sales and Use Tax Agreement deutlich.

### b) Einführung eines Mini-One-Stop-Shops

Für Unternehmen, die nur in einem Bundesstaat zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax verpflichtet sind, sind die Befolgungskosten verhältnismäßig gering (1-3 % der einbehaltenen Steuer).<sup>77</sup> Die Befolgungskosten steigen jedoch stark an, in je mehr Bundesstaaten ein Unternehmen die Verpflich-

67 Kramer (Hrsg.), Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts, 1990, 44; Kroschel, Die Federal Income Tax der Vereinigten Staaten von Amerika, 2000, 211; Mennel/Förster (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, 2017, Länderteil USA, Rz. 300-304.

68 Ausführlich hierzu Hellerstein/Shackelford, BIT 2005, 173-174; Zimmermann, UR 2017, 590.

69 Abrufbar unter [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/streamlined\\_sales\\_tax\\_project\\_sstp](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/streamlined_sales_tax_project_sstp).

70 Streamlined Sales and Use Tax Agreement v. 12.11.2002.

71 Streamlined Sales and Use Tax Agreement v. 12.11.2002, geändert am 3.5.2018, Sec. 301.

72 Hellerstein/Shackelford, BIT 2005, 175; van Brederode, International VAT Monitor, 2007, 439.

73 Hellerstein, BIT 2008, 85; van Brederode, International VAT Monitor, 2007, 438.

74 McLure, BIT 2019, 21.

75 Abrufbar unter <https://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=About-Us>.

76 Bal, ET 2015, 248.

77 Tax Foundation, State and Local Sales Tax Rates, 1970, 48.

tungen zu erfüllen hat.<sup>78</sup> Unter Beachtung der lokalen Sales Taxes (diese können in einigen Bundesstaaten zusätzlich zur Sales Tax auf Bundesstaatenebene erhoben werden) kann eine Verpflichtung zur Abführung der Sales Tax an mehr als 10.000 Behörden nötig werden.<sup>79</sup>

Die EU hat sich mit einem vergleichbaren Problem bereits beschäftigt. Dadurch, dass der Ort der Leistung für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an den Ort verlagert wurde, an dem der nicht-unternehmerische Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Sitz hat, entstand das Problem, dass viele e-Commerce-Unternehmen verpflichtet waren, sich im Mitgliedstaat der Kundenansässigkeit umsatzsteuerlich zu registrieren und nach dortigem Verfahrensrecht Steuererklärungen einzureichen und Steuern abzuführen.<sup>80</sup> Um eine Registrierungspflicht in zahlreichen Mitgliedstaaten zu vermeiden, wurde das MOSS-System („Mini-One-Stop-Shop“) implementiert. Registriert sich ein Unternehmer für das MOSS-System, kann er umfassende Auslandsregistrierungen vermeiden. Er kann die Steuererklärung für jeden EU-Staat gebündelt in seinem Ansässigkeitsstaat abgeben. Dieser übernimmt dann die Weiterleitung der Steuererklärung und der entrichteten Steuer an die Mitgliedstaaten der Leistungserbringung.<sup>81</sup> Zu beachten ist jedoch, dass das MOSS-System nur die Abgabe der Steuererklärungen sowie die Steuerzahlung erleichtert. Die Regelungen zu Aufzeichnungspflichten, Betriebsprüfungen, Datenzugriffen und zur Rechnungsstellung wurden nicht harmonisiert und müssen daher nach wie vor auf Basis der gesetzlichen Regelungen des jeweiligen Mitgliedstaats befolgt werden.<sup>82</sup> Insofern besteht auch beim MOSS-System noch Verbesserungspotenzial.

Im Hinblick auf die Wayfair-Entscheidung ist v.a. interessant, dass das MOSS-System ab 2021 auf den Versandhandel ausgedehnt werden soll.<sup>83</sup> Mit Wirkung zum 1.1.2021 wird die mitgliedstaatenbezogene Lieferschwelle, die bisher zwischen 35.000€ und 100.000€ liegt, durch eine einheitliche Schwelle von 10.000€ ersetzt.<sup>84</sup> Bei Überschreiten der Lieferschwelle verlagert sich der Ort der Lieferung an den Ort, an dem die Beförderung/Versendung endet. Das Absenken der Schwelle auf 10.000€ führt dazu, dass Unternehmer in Mitgliedstaaten schneller als bisher steuerpflichtig werden und sich daher in zahlreichen Staaten registrieren und die Steuer abführen müssten. Diese Entwicklung soll durch eine entsprechende Erweiterung des MOSS-Systems aufgefangen werden. Zu beachten ist, dass innerhalb der EU die Lieferschwelle, deren Überschreitung zur Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer im Absatzstaat führt, mit 10.000€ relativ gering ist. Die Mindestschwelle, die im Gesetz von South Dakota vorgesehen ist, liegt mit 100.000\$ (bzw. 200 Lieferungen) wesentlich höher. In diesem Hinblick ist Kritik Europas an der Entscheidung des Supreme Courts daher nicht zu erwarten.

Das Problem, das durch das MOSS-System gelöst werden soll, ist also vergleichbar mit dem Problem, das sich aufgrund des Wayfair-Urteils in den USA stellt. Es liegt darin, dass ein Verkäufer aufgrund steuerlicher Regelungen in zahlreichen (Bundes)Staaten zur Abführung von Steuern verpflichtet ist. Es ist daher denkbar, dass die USA ein System ähnlich dem des MOSS in der EU implementieren oder sich an Ausgestaltungen in der EU orientieren. Ein (ausländisches) Unternehmen mit Versandhandel in den bzw. in die USA könnte dann alle im Gebiet der USA ausgeführten Lieferungen über eine einzige

Anlaufstelle abwickeln. Die einstufige Erhebung<sup>85</sup> der Sales Tax vereinfacht im Vergleich zum EU-MOSS das Verfahren erheblich, da es grundsätzlich zu keinen Vergütungsverfahren kommen kann. Die Einführung eines dem MOSS vergleichbaren Systems ist auch deshalb denkbar, da die USA bereits über technologische Möglichkeiten in Form von Steuersoftware verfügen, die die Umsetzung eines solchen Systems erheblich erleichtern.<sup>86</sup> Es bleibt abzuwarten, ob zur Verminderung des Verwaltungsaufwands die Koordination der Sales Tax in den USA zumindest teilweise staatenübergreifend vorgenommen wird.<sup>87</sup>

### 3. Implikationen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Die Digitalisierung übt aufgrund sich verändernder Geschäftsmodelle starken Druck auf die internationalen Steuersysteme aus.<sup>88</sup> Am 21.3.2018 hat die EU-Kommission daher Lösungsvorschläge für die Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten unterbreitet. Neben einer kurzfristigen Zwischenlösung (Digitalsteuer)<sup>89</sup> wird als langfristige Lösung die Einführung einer „signifikanten digitalen Präsenz“<sup>90</sup> vorgeschlagen. Eine signifikante digitale Präsenz soll dann begründet werden, wenn ein Unternehmen bestimmte Schwellenwerte in Bezug auf digitale Aktivitäten in einem Mitgliedstaat überschreitet.<sup>91</sup> Die vorgeschlagenen Vorschriften zur Herstellung eines steuerlichen Anknüpfungspunkts eines digitalen Unternehmens in einem Mitgliedstaat basieren dabei auf den Erträgen aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen (>7 Mio.€), der Zahl der Nutzer digitaler Dienstleistungen (>100.000 Nutzer) oder der Zahl der Verträge über digitale Dienstleistungen (>3.000 Verträge) in einem Mitgliedstaat.

Die Ausgangslage bei der Wayfair-Entscheidung ist auf den ersten Blick eine andere. Zunächst betrifft die Entscheidung des Supreme Courts die Erhebung und Abführung einer Verbrauchsteuer (Sales/Use Tax). Der EU-Kommissions-Vorschlag

78 van Brederode, International VAT Monitor 2007, 276.

79 Supreme Court, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_ (2018), Roberts dissenting, 6.

80 Erdbrügger, DStR 2018, 594.

81 Höreth/Stelzer, DStZ 2014, 526; Ilsley/Pauksch/Rakhan, MwStR 2014, 259; Ortmann-Babel/Boliki/Zöller, DB 2014, 1571; Prätzler/Stuber, BB 2018, 536; Radeisen, Stbg 2015, 9; Sterzinger, UStB 2014, 215.

82 Erdbrügger, DStR 2018, 595; Prätzler/Stuber, BB 2018, 537.

83 Art. 369b MwStSystRL n.F.

84 Art. 59c MwStSystRL n.F. In Deutschland liegt die Schwelle derzeit bei 100.000€, § 3c Abs. 3 Nr. 1 UStG.

85 Die Lieferung und sonstige Leistung an Unternehmer zum Zwecke der Verwendung im Produktionsverfahren, zum Zwecke der Veräußerung oder zur Weitergabe der Leistungen sind nicht steuerpflichtig. Daher kennt das US-Sales-Tax-System keinen Vorsteuerabzug. Es liegt eine sog. Einphasensteuer vor, vgl. Weimann/Lang (Hrsg.), Umsatzsteuer – national und international, 2007, Länderanhang USA.

86 Zimmermann, UR 2017, 590.

87 Jones/Chamseddine, State Tax Notes v. 2.7.2018, 63.

88 EU-Kommission, COM(2018) 147 final, 1.

89 EU-Kommission, COM(2018) 148 final. Ziel der kurzfristigen Lösung ist u.a. die Harmonisierung bereits unilateral eingeführter Maßnahmen, vgl. COM(2018) 148 final, 4.

90 EU-Kommission, COM(2018) 147 final.

91 Kritisch zur Idee der „digitalen Betriebsstätte“ s. Cloer/Gerlach, FR 2018, 105; Schön, BIT 2018, 286-288; Spengel, DB 2018, Heft 15, M4.

zielt auf die Ertragsbesteuerung ab. Außerdem dreht sich die Wayfair-Entscheidung vorrangig um den Versandhandel mit physischen Waren, während der EU-Kommissions-Vorschlag auf die Erbringung (rein) digitaler Dienstleistungen abstellt. Zudem beschäftigt sich der EU-Kommissions-Vorschlag mit der Frage, ob überhaupt eine Besteuerung digitaler Dienstleistungen im Quellenstaat möglich ist, während die Besteuerung des Versandhandels dem Grunde nach in der Wayfair-Entscheidung nicht hinterfragt wurde. Es ging lediglich um die Erhebung der Sales Tax. Daher sind die Konzepte „Nexus“ und Betriebsstätte nicht grundsätzlich gleichzusetzen.

Dennoch ist die steuerliche Kernfrage, die sowohl in der Wayfair-Entscheidung als auch im EU-Kommissions-Vorschlag behandelt wird, wann ein „wesentlicher Anknüpfungspunkt“ im Absatzstaat vorliegt, der entweder eine Besteuerung im Absatzstaat (EU-Kommissions-Vorschlag) oder die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax (Wayfair) rechtfertigt. So unterscheiden sich die Wayfair-Entscheidung und der EU-Kommissions-Vorschlag zwar im Hinblick auf die Rechtsfolge. Allerdings beinhalten die Begründung der Wayfair-Entscheidung und die Stellungnahmen Dritter zur Streitfrage erkennbare Parallelen zu den Argumenten, die für die Begründung einer „signifikanten digitalen Präsenz“ im EU-Kommissions-Vorschlag angebracht werden.<sup>92</sup> So argumentiert sowohl der Supreme Court als auch die EU-Kommission damit, dass die derzeitigen Vorschriften nicht mehr zeitgemäß sind, da der grenzüberschreitende (Online)Handel ohne physische Präsenz möglich ist.<sup>93</sup> Der Begriff der Betriebsstätte, der auf das Vorhandensein einer physischen Präsenz abstellt, wurde lange vor Verbreitung des Internets entwickelt.<sup>94</sup> Da 1992 weniger als 2 % der US-Bürger Zugang zum Internet hatte,<sup>95</sup> wurde auch die Quill-Entscheidung ohne Beachtung der Besonderheiten des e-Commerce gefällt. Im Jahr 2017 waren jedoch ca. 92 % der Händler im e-Commerce tätig<sup>96</sup> und 89 % aller US-Bürger hat Zugang zum Internet.<sup>97</sup> Diese Entwicklung konnte weder bei der Entwicklung des Betriebsstättenbegriffs noch bei der Quill-Entscheidung erahnt werden.<sup>98</sup> Daher kommen sowohl die EU-Kommission als auch der Supreme Court zu dem Ergebnis, dass die bestehenden Besteuerungskonzepte an diese Entwicklung angepasst werden müssen.

In der Wayfair-Entscheidung und verschiedenen Stellungnahmen zur Streitfrage wird insbesondere ausgeführt, dass das Abstellen auf eine physische Präsenz für die Begründung zur Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Sales Tax in einem ungerechtfertigten Steuervorteil für Online-Händler resultiert.<sup>99</sup> Dieser Steuervorteil wird als „unfair“ angesehen.<sup>100</sup> Auch auf EU-Ebene wird konstatiert, dass IT-Unternehmen aufgrund der mangelnden Steuerpflicht im Quellenstaat auf Basis der derzeitigen Regelungen einen Steuervorteil erlangen können.<sup>101</sup> Daraus wird gefolgert, dass die Notwendigkeit besteht, ein wirksames und „fair“ Steuersystem zu schaffen, das an das digitale Zeitalter angepasst ist.<sup>102</sup> Dem „Fairness-Gedanken“ wird daher in beiden Ausführungen hohes Gewicht beigemessen.

Der „Fairness-Gedanke“ in der Diskussion auf EU- und US-Ebene kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass Alleingänge von Bundes-/Mitgliedstaaten unterbunden werden sollen. In den USA haben bereits zahlreiche Bundesstaaten (z.B. New York, Colorado, Massachusetts) Regelungen eingeführt, nach denen die Anforderungen, die an einen „wesentlichen Anknüp-

fungspunkt“ gestellt werden, reduziert werden.<sup>103</sup> Auch im Hinblick auf die „signifikante digitale Präsenz“ war bereits eine Vielzahl unilateraler Maßnahmen zu beobachten. So haben z.B. Indien, Israel, Italien und Großbritannien bereits Vorschläge für unilaterale Maßnahmen veröffentlicht und z.T. bereits entsprechende Steuern eingeführt.<sup>104</sup> Zwar bringt die Souveränität der (Bundes)Staaten und der daraus resultierende Steuerwettbewerb durchaus Vorteile mit sich,<sup>105</sup> jedoch sollte auch der Steuerwettbewerb gewissen Regeln unterliegen, um ein Marktversagen zu verhindern<sup>106</sup> und Rechtsunsicherheiten für Unter-

92 So auch *Avi-Yonah*, TNI v. 8.7.2018, 63; *Finley*, TNI v. 2.7.2018, 14; *Herzfeld*, TNI v. 12.3.2018, 1025; *Hoke*, TNI v. 2.7.2018, 11; *Jackson*, TNI v. 9.7.2018, 111; *Phillips*, TNI v. 2.7.2018, 5.

93 Vgl. *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, 1; *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 9-10. Diese Aussage wird in verschiedenen Stellungnahmen unterstützt, vgl. u.a. Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2017, 7; Brief of National Retail Federation as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 6; Brief of Multistate Tax Commission [...] as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2018, 3-4; Brief of Law Professors and Economists as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2018, 10.

94 Bereits in den 1920er Jahren beschäftigte sich die League of Nations mit der Betriebsstätten-Diskussion, s. *Coates*, Journal of the Royal Statistical Society 1924, 99; seit 1935 ist der Betriebsstättenbegriff in § 12 AO und seit 1963 der bilaterale Betriebsstättenbegriff in Art. 5 OECD-MA verankert, vgl. *Lang* in Endres/Oestreicher/Scheffler (Hrsg.), Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, 2005, 31; *Peter*, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, 2002, 14, 16; *Vogel/Lehner*, Art. 7 OECD-MA, 2015, Rz. 3.

95 Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2018, 8.

96 Brief of the National Association of Wholesaler-Distributors as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 5. Ausführungen zur Entwicklung des e-Commerce finden sich in Brief of South Dakota Retailers Association as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 4-5.

97 Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2018, 8.

98 Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2018, 9.

99 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 9-10; *Laffer/Arduin*, Pro-Growth Tax Reform and E-Fairness, 2013; Brief of the National Association of Wholesaler-Distributors as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 5-6; Brief of Retail Litigation Center [...] as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2018, 5; Brief of National Retail Federation as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 6; Brief of South Dakota Retailers Association as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2018, 6.

100 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 16; Brief of National Retail Federation as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 2; Brief of International Council of Shopping Centers [...] as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 24.

101 *Fehling*, IStR 2014, 639; *Jarass/Obermair*, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung, 2015, 52; *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405.

102 Europäischer Rat, EUCO 14/17, 8.

103 Eine Übersicht zu den einzelnen Regelungen findet sich in Brief of *Tax Foundation* as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 5-12.

104 Siehe hierzu *Oppel*, IStR 2015, 333; ein Überblick zu den unilateralen Maßnahmen findet sich bei *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 133-159.

105 *Bauer*, Steuerwettbewerb in der EU, 2010, 29; *Dehne*, Ober- und Untergrenzen der Steuerbelastung in europäischer Sicht, 157; *Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb, 2004; *Fuest*, Handelsblatt v. 6.9.2016, 10; *Schnapper*, Steuerstaat im Wettbewerb, 2013, 43-49.

106 *Dagan*, International Tax Policy, 2018, 216-221; *Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb, 2004, 20; *Müller*, Funktionsfähiger Steuerwettbewerb, 2004, 21. Hierbei können die Erkenntnisse des Nobelpreisträgers *George A. Akerlof* übertragen werden, der darlegte, dass es zu einem Marktversagen kommt, wenn der Preis, den Käufer für qualitativ hochwertige Güter zu zahlen bereit sind, unter dem Marktpreis liegt. Hochwertige Güter werden dann nicht mehr am Markt angeboten, was zu ei-

nehmen zu vermeiden. Ziel des Supreme Courts und der EU-Kommission/OECD ist es daher, neue Mindeststandards zu etablieren, die die Konvergenz nationaler/bundesstaatlicher Praktiken erleichtern und so Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen herzustellen.<sup>107</sup>

Des Weiteren werden sowohl der EU-Kommissions-Vorschlag als auch die Wayfair-Entscheidung damit begründet, dass durch die Anpassung der Besteuerungsprinzipien zukünftig Steuermindereinnahmen der Bundes-/Mitgliedstaaten verhindert werden sollen. In den USA werden die Steuermindereinnahmen, die auf das Abstellen auf eine physische Präsenz für die Begründung eines wesentlichen Anknüpfungspunkts zurückzuführen sind, auf ca. 8-33 Mrd.\$ geschätzt.<sup>108</sup> Die OECD konstatiert, dass aufgrund von Steuergestaltungen durch BEPS den Ländern jährlich Steuereinnahmen von 4-10 % des weltweiten Körperschaftsteueraufkommens (100-240 Mrd.\$) entgehen.<sup>109</sup> Diese Lücken sollen durch die Anpassung der Besteuerungsprinzipien geschlossen werden.

Ein Problem, das sowohl die EU-Kommission als auch der Supreme Court erkannt haben, besteht darin, dass die Anpassung der Besteuerungsprinzipien an die Gegebenheiten der digitalen Wirtschaft dazu führt, dass sich die Befolgungskosten für die Unternehmen erhöhen können, da sie in mehreren Mitglied-/Bundesstaaten steuerpflichtig werden bzw. zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer verpflichtet sind.<sup>110</sup> Die Lösungsvorschläge sind weitestgehend vergleichbar. Zum einen wird damit argumentiert, dass durch die Digitalisierung Lösungen für Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung geschaffen werden, die den Befolgungs- bzw. Verwaltungsaufwand reduzieren.<sup>111</sup> So bieten z.B. in den USA verschiedene Hersteller kostengünstige (oder z.T. kostenlose) Software an, die die Ermittlung und Abführung der Sales/Use Tax erleichtert und dadurch die Befolgungskosten reduziert.<sup>112</sup> Des Weiteren beinhalten sowohl der Kommissions-Vorschlag als auch das in Frage stehende Gesetz von South Dakota Schwellenwerte, die für die Begründung eines wesentlichen Anknüpfungspunkts im Absatzstaat überschritten werden müssen.<sup>113</sup> Zwar sind die Schwellenwerte in ihrer absoluten Höhe nicht vergleichbar (Erträge innerhalb eines Mitgliedstaats >7 Mio.€ (EU) vs. Dienstleistungen im Wert von 100.000\$ (South Dakota); Verträge in einem Mitgliedstaat >3.000 (EU) vs. 200 Verkäufe (South Dakota)), die Grundidee ist jedoch dieselbe. Es ist dabei jeweils wichtig, dass die Schwellenwerte ausreichend hoch sind, damit kleine Unternehmen von der Anwendung der entsprechenden Regelung ausgeschlossen werden um eine unverhältnismäßige Belastung zu vermeiden.<sup>114</sup>

Bisher hält sich die Bereitschaft der USA, digitale Unternehmen zu besteuern, in Grenzen,<sup>115</sup> da eine entsprechende Steuer vorwiegend große US-Konzerne betreffen würde und von international anerkannten Besteuerungskonzepten abweicht.<sup>116</sup> Der internationalen Kritik an den Steuergestaltungen verschiedener US-Konzerne<sup>117</sup> begegneten sie partiell mit einer Steuerreform, die deren Besteuerung revolutioniert.<sup>118</sup> Es erfolgt eine Abkehr vom Welteinkommensprinzip hin zum Territorialitätsprinzip mit Dividendenfreistellung.<sup>119</sup> Neben der Steuersatzsenkung soll die Reform die Gestaltungen, die in der Vergangenheit zu sehr geringen Steuerquoten der US-Konzerne geführt haben, verhindern. Deutlich wird der nicht vorhandene Fokus der USA auf die digitale Wirtschaft jedoch dadurch, dass die US-Steuerreform nicht primär auf Digital-Unternehmen

abzielt. So wird z.B. bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf Überrenditen und immaterielle Wirtschaftsgüter zurückgegriffen. Diese Charakteristika schließen zwar die Digitalwirtschaft mit ein, jedoch werden beispielsweise auch Pharmaunternehmen davon getroffen. Dies zeigt, dass die USA die Digitalwirtschaft über solch einen Mechanismus zu greifen versuchen und nicht über eine signifikante digitale Präsenz. Gepaart mit dem Grundtenor der Reform wird deutlich, dass einerseits die heimischen Unternehmen entlastet und andererseits deren Verortung in den USA gesichert werden soll. Die aktuellen Steuereinnahmen der Internet-Konzerne<sup>120</sup> müssen aus US-Sicht aufgrund der erheblichen Haushaltsbelastung, die aus der Reform resultiert, fest zur Refinanzierung eingeplant sein.<sup>121</sup> Eine Verlagerung des Substrats könnte zu immensen Haushaltsproblemen führen.

Insgesamt wird aus der Wayfair-Entscheidung jedoch ersichtlich, dass auch der Supreme Court erkannt hat, dass die Digitalisierung bestehende Besteuerungskonzepte in Frage stellt und diese gegebenenfalls angepasst werden müssen, um neuen Rahmenbedingungen Rechnung zu tragen.

---

nem Marktversagen führt. Im Steuerwettbewerb schlägt sich dieser Gedanke wie folgt nieder: Schaffen Staaten zu generöse Steuersysteme, führt dies zur Steuerflucht und erodierenden Steueraufkommen in den Hochsteuerländern, woraus ein Haushaltsdefizit für Hochsteuerländer entstehen kann, *Akerlof*, *Quarterly Journal of Economics* 1970, Vol. 84, Issue 3, 488. Siehe auch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zum „Gewerbsteuer-Mindesthebesatz“, BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04.

107 *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, 5-6; *OECD/G20*, Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Erläuterung Abschlussberichte 2015, 6-7. Deutlich wird anhand des Wayfair-Urteils, dass sich die USA im konkreten Fall noch stärker in der originären Debatte um Mindeststandards befinden. Die aktuelle Debatte um die EU-Vorschläge stellt eher die Allokation des Substrats infrage, kurz BEPA (Base Erosion and Profit Allocation), *OECD/G20*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 18-19.

108 GAO, Sales Taxes (GAO-18-114), 2017, 11; *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 2.

109 *OECD/G20*, Inclusive Framework on BEPS, 2017, 16.

110 *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, 9; South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 11-12.

111 *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, 1.

112 *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 21; Brief of Law Professors and Economists as Amici Curiae in Support of Petitioner, 2017, 2-3; Brief of the National Association of Certified Service Providers [...] as Amici Curiae in Support of Neither Party, 2017. Eine Übersicht zu verschiedenen Software-Anbietern findet sich in Brief of National Retail Federation as Amicus Curiae in Support of Petitioner, 2017, 19-22.

113 *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, Art. 4; *South Dakota Department of Revenue*, Senate Bill No. 106, Sec. 1.

114 *EU-Kommission*, COM(2018) 147 final, 9; *Supreme Court*, South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 585 U.S. \_\_\_ (2018), Opinion of the Court, 21.

115 *Mnuchin*, Secretary Mnuchin Statement On OECD's Digital Economy Taxation Report vom 16.3.2018.

116 *Finley*, *TNI v. 2.7.2018*, 14; *Herzfeld*, *TNI v. 12.3.2018*, 1029.

117 Hierzu *Fehling*, *IStr* 2014, 639; *Pinkernell*, *StuW* 2012, 369; *Richter/Hontheim*, *DB* 2013, 1260.

118 26 U.S.C. § 951A.

119 Vgl. *Heinemann* et al., *Intereconomics* 2018, 87 mit einer Wirkungsanalyse der Steuerreform auf transatlantische Direktinvestitionen.

120 Insb. die Einnahmen durch Steuerzahlungen der FANG-Konzerne (Facebook, Amazon, Netflix, Google).

121 Die Steuerreform führt laut Schätzungen über einen Zeitraum von zehn Jahren zu Kosten und Mindereinnahmen von 1.456 Milliarden US-Dollar, vgl. *Joint Committee on Taxation*, *Macroeconomic Analysis of the Conference Agreement for H.R. 1, 2017*, 3.

# Rezensionen

## 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland im Spiegel der Festschrift für den Bundesfinanzhof

### I. Zu Werk und Konzeption

Am 1. Oktober 1918 – wenige Wochen vor dem Untergang des Kaiserreichs – nahm der Reichsfinanzhof in München seine Tätigkeit auf. Dieses Datum markiert nicht nur die Geburtsstunde eines eigenständigen Steuerrechtsschutzes in Deutschland, sondern steht am Anfang einer kurzen Zeitspanne, in der mit dem Umsatzsteuergesetz 1918,<sup>1</sup> der Reichsabgabenordnung 1919 und den weiteren Erzbergerschen Steuerreformgesetzen von 1920 wesentliche Grundlagen des heutigen Steuerrechts gelegt wurden. Das 100-jährige Jubiläum der Errichtung des Reichsfinanzhofs bildet zugleich den Anlass für die hier anzuzeigende zweibändige Festschrift, die am 1. Oktober 2018 im Rahmen des Festakts „100 Jahre Steuerrechtsprechung“ in Anwesenheit des Bundespräsidenten im Münchener Cuvillier-Theater der Fachöffentlichkeit vorgestellt wurde. Das umfangreiche zweibändige Werk enthält Beiträge von insgesamt 94 Autoren aus Rechtsprechung, Wissenschaft, Verwaltung und Beratung und ist im *Verlag Dr. Otto Schmidt* erschienen. Im Unterschied zu einer „persönlichen“ Festschrift, mit der eine verdiente Wissenschaftlerin oder ein verdienter Wissenschaftler von den eigenen Schülern, Fachkollegen und Wegbegleitern mit einer Sammlung von Aufsätzen geehrt wird,<sup>2</sup> soll die vorliegende Schrift in Erinnerung an die Gründung des Reichsfinanzhofs einen – wie es im Vorwort der Herausgeber heißt – „umfassende[n] und abgestimmte[n] Gesamtüberblick über Entwicklung und Stand der Steuerrechtsprechung nach 100 Jahren finanzgerichtlichen Rechtsschutzes“ geben.<sup>3</sup>

Nun handelt es sich – wie bei einem 100-jährigen Jubiläum nicht anders zu erwarten – nicht um die erste Festschrift, die dem höchsten deutschen Finanzgericht gewidmet worden ist. Bereits 1928 erschien in dieser Zeitschrift eine Festgabe „10 Jahre Reichsfinanzhof“, an der sich führende Vertreter der damals noch jungen Steuerrechtswissenschaft – u.a. *Johannes Poptz*, *Albert Hensel* und *Max Lion* – mit grundlegenden Beiträgen zur Bedeutung des Reichsfinanzhofs und seiner Rechtsprechung in wichtigen Teilgebieten beteiligten.<sup>4</sup> Diese Festgabe bildete später auch das Vorbild für die erste Festschrift zu Ehren des Bundesfinanzhofs, die 1968 unter dem Titel „50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit“ erschien und neben einem Geleitwort des damaligen BFH-Präsidenten *Wolfgang Mersmann* acht Beiträge – u.a. von *Werner Flume* und *Gerhard Thoma* – versammelte.<sup>5</sup> Einen erheblich größeren Umfang hatte demgegenüber die vom damaligen Präsidenten des BFH *Franz Klein* im Jahr 1993 herausgegebene Festschrift „75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof“, an der sich über 40 Autoren aus Gerichtsbarkeit, Verwaltung, Wirtschaft, Beratung und Rechtslehre mit Beiträgen zur Geschichte, zur Stellung und zum Wirken des obersten Gerichts für Steuer- und Zollsachen beteiligten.<sup>6</sup> Im Gegensatz zu diesem Werk war die zum 60-jährigen Jubiläum des Bundesfinanzhofs 2010 vorgelegte und von Angehörigen des BFH verfasste Schrift „60 Jahre Bundesfinanzhof“ bewusst als „Chronik“ angelegt, die nicht nur die

Geschichte, sondern auch die organisatorischen Rahmenbedingungen der Tätigkeit des BFH und seiner Richterschaft sowie die Entwicklung der Finanzrechtsprechung detailreich nachzeichnete.<sup>7</sup> Das – unter der Ägide des damaligen Präsidenten *Wolfgang Spindler* – herausgegebene Werk vermittelt dem Leser vielfältige interessante Einblicke in das „Innenleben“ der Institution Bundesfinanzhof und die richterliche Tätigkeit. Zu erinnern ist in diesem Zusammenhang schließlich an solche Festschriften, mit denen zwar ein (früherer) BFH-Präsident geehrt wurde, in deren Titel und Inhalt aber auch auf den Bundesfinanzhof selbst und seine Rechtsprechung Bezug genommen wird.<sup>8</sup>

Die nun zum 100-jährigen Jubiläum der Gründung des Reichsfinanzhofs vorgelegte Festschrift unterscheidet sich in mehrfacher Hinsicht von diesen Vorgängern. Eine erste Besonderheit betrifft den Kreis der Herausgeber. Die Idee zu dieser Festschrift ist im Kreis der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. entstanden, was auch den Herausgeberkreis erklärt.<sup>9</sup> Angestrebt wurde darüber hinaus – so heißt es im Geleitwort der Herausgeber – „keine beliebige Zusammenstellung thematisch heterogener Beiträge zum Steuerrecht“, sondern ein umfassender und abgestimmter Überblick über Entwicklung und Stand der Steuerrechtsprechung.<sup>10</sup> Diese Zielsetzung spiegelt sich auch im Aufbau des umfangreichen Werkes, das in sechs große Teile untergliedert ist: Diese widmen sich der Geschichte des Rechtsschutzes im Steuerrecht, den Grundlagen der Rechtsprechung im Steuerrecht, dem Steuerrecht in der Gesamtrechtsordnung, dem materiellen Steuerrecht, dem Steuerverfahrensrecht und dem Rechtsschutz in Steuersachen. Alle Abschnitte werden jeweils mit einem Überblicksbeitrag eröffnet, der übergreifende „Entwicklungslinien und Zukunftsfragen“ aufzeigen soll. Bei der Auswahl der Einzelthemen und Autoren wurde darauf geachtet, dass wichtige Fragestellungen gleichzeitig aus unterschiedlichen Perspektiven – z.B. aus der Sicht von Rechtsprechung und Verwaltung – behandelt werden. Ferner

1 Vgl. dazu Umsatzsteuerforum e.V./BMF (Hrsg.), 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland, Köln 2018.

2 Zu Festschriften in der Rechtswissenschaft vgl. *Lahusen*, *Myops* 4/2008, S. 64 ff.

3 Siehe Band I, S. V.

4 10 Jahre Reichsfinanzhof, *StuW* 1928, Sp. 967 ff.

5 BFH (Hrsg.), 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit – Festschrift des Bundesfinanzhofs, Bonn 1968.

6 Der Präsident des BFH (Hrsg.), 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993.

7 BFH (Hrsg.), 60 Jahre Bundesfinanzhof – Eine Chronik 1950 – 2010, Bonn 2010.

8 Hinzuweisen ist etwa auf die von *Franz Klein* und *Klaus Vogel* herausgegebene Festschrift „Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung – Grundfragen – Grundlagen“ zum 75. Geburtstag des früheren BFH-Präsidenten *Hugo von Wallis*, die im ersten Teil acht Beiträge zur Geschichte des BFH enthält.

9 Herausgeber sind der Vorsitzende des Vorstands der DSTJG *Klaus-Dieter Drüen*, der Präsident des BFH und Mitglied des Vorstands der DSTJG *Rudolf Mellinshoff* sowie die (frühere) Vorsitzende des wissenschaftlichen Beirats der DSTJG *Johanna Hey*.

10 Band I, S. V.

ist der Kreis der Verfasser nicht auf Deutschland beschränkt, sondern umfasst auch Autoren aus Österreich, der Schweiz und den Niederlanden, deren Beiträge eine „nachbarschaftliche Außensicht“ auf die deutsche Steuerrechtsprechung ermöglichen. In der Summe ergeben die fast 100 Beiträge ein aktuelles, umfassendes und facettenreiches Panorama des Steuerrechtsschutzes und der Steuerrechtsentwicklung in Deutschland, welches durch einen aufwändig gestalteten Bildteil zum Münchener Gerichtsgebäude am Schluss des zweiten Bandes abgerundet wird. Im Weiteren soll – vor einer abschließenden Bewertung – zunächst ein erster Überblick über die vielfältigen Beiträge gegeben werden.

## II. Zum Inhalt

### 1. Geschichte des Rechtsschutzes im Steuerrecht

Am Anfang der Festschrift stehen mehrere Beiträge zur geschichtlichen Entwicklung der Steuerrechtsprechung in Deutschland. *Christian Waldhoff* schlägt einen Bogen von der Frühmoderne bis in die Zeit der Errichtung des RFH und weist dabei am Beispiel des Preußischen OVG auf die besondere Bedeutung des Steuerrechtsschutzes für die Entwicklung einer modernen Verwaltungsgerichtsbarkeit in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts hin. Der anschließende Beitrag von *Andreas Thier* ergänzt diese Analyse um den Zeitraum vom Kaiserreich bis zur Weimarer Republik und zeigt auf, wie der im Rahmen der Modernisierung des Einkommensteuerrechts ausgreifende Zugriff auf die Steuerpflichtigen das Bedürfnis nach einem Steuerrechtsschutz verstärkt hat. Der – in früheren Festgaben nur am Rande thematisierten – Verstrickung des RFH in die NS-Diktatur widmet sich der Beitrag von *Simon Kempny* zu Unrechtsurteilen der NS-Zeit, der dem Leser anhand der Prozessakten zweier Revisionsverfahren jüdischer Kläger einen unmittelbaren Einblick in die Instrumentalisierung des RFH verschafft. *Volker Pfirrmann* schildert anschaulich die Entwicklung des Steuerrechtsschutzes von den Kriegsjahren über die Besatzungszeit bis in die Gegenwart und zeigt auf, wie sich das FG-Verfahren erst unter dem Eindruck der Rechtsweggarantie des Grundgesetzes von einem verlängerten Verwaltungsverfahren zu einem echten Individualrechtsschutz gewandelt hat. *Thomas Stapperfend* richtet den Blick auf einen kaum beachteten Aspekt der deutsch-deutschen Wiedervereinigung, nämlich die – wenn auch nur vorübergehende – Anwendung von DDR-Steueretzen durch den BFH auf der Grundlage des Einigungsvertrages. Am Ende des historischen Teils erinnert *Michael Geissler* in kurzen biographischen Skizzen an „Richterpersönlichkeiten am Bundesfinanzhof“ und geht dabei auch der – nicht einfachen – Frage nach, was genau eine „herausragende Richterpersönlichkeit“ ausmacht.

### 2. Grundlagen der Rechtsprechung im Steuerrecht

Zu den wesentlichen Begriffsmerkmalen von Rechtsprechung gehört die Bindung des Richters an „Gesetz und Recht“ (Art. 20 Abs. 3 GG). Sie bildet auch den Gegenstand des Auftaktbeitrags von *Christian Thiemann*, der sich vor allem den steuerrechtsspezifischen Herausforderungen der Gesetzesbindung – wie z.B. der Komplexität und dem fragmentarischen Charakter des Steuerrechts – zuwendet. *Andreas Musil* untersucht die Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung und die Zulässigkeit

von Rechtsprechungsinnovationen im Steuerrecht, die – so sein Fazit – im Bereich der finanzgerichtlichen Rechtsprechung keine anderen seien als in anderen Gerichtsbarkeiten. Das Spannungsverhältnis zwischen Rechtsprechungskontinuität und Rechtsprechungsänderungen steht im Zentrum von gleich zwei Beiträgen: Zunächst untersucht *Christian Levedag* aus der Perspektive des BFH, wie die Rechtsprechung den Konflikt zwischen „besserer Rechtserkenntnis“ und Vertrauensschutz zu lösen versucht hat. Dabei geht er auch auf Beispiele richterlicher Übergangsregelungen wie z.B. im Beschluss zur Vererblichkeit des Verlustvortrags ein. Diese Überlegungen spiegelt *Markus Achatz* aus der „nachbarschaftlichen“ Perspektive des österreichischen Rechts, das – so sein aus deutscher Sicht bemerkenswertes Ergebnis – dem Legalitätsprinzip bisher den uneingeschränkten Vorrang vor dem Vertrauensschutzprinzip einräumt, weshalb richterliche Übergangsregelungen dort nicht denkbar seien.

Dem – gerade im Steuerrecht – besonders relevanten „Zusammenspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung“ widmet sich *Ekkehart Reimer*, der zunächst noch einmal das Spannungsverhältnis zwischen richterlicher Gesetzesbindung und richterlicher Gesetzeskontrolle ausleuchtet, bevor er sich – u.a. am Beispiel der Ausbildungskosten – mit konkreten Formen des Wechselspiels zwischen Judikatur und Legislative auseinandersetzt. Sodann schildert *Michael Schmitt* aus Sicht der Finanzverwaltung das nicht immer „reibungslos funktionierende“ Zusammenspiel von Rechtsprechung und Verwaltung am Beispiel der Bauträgerfälle in einem „Drama in neun Akten“. Im Vergleich dazu erscheinen die Verhältnisse in der Schweiz – über die *Madeleine Simonek* anschließend berichtet – geradezu entspannt, denn „Nichtanwendungserlasse“ sind dort ebenso unbekannt wie die – von *Michael Schmitt* leider ausgesparte – Praxis der Finanzverwaltung, unliebsame Gerichtsurteile noch im Revisionsverfahren durch Abhilfebescheid zu verhindern.

Der Anwendung von Vereinfachungszwecknormen widmen sich ebenfalls zwei Beiträge. Während *Jürgen Brandt* einen detaillierten Überblick über die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Vereinfachungsnormen gibt, untersucht *Eckehard Schmidt* aus Sicht der Verwaltung die rechtlichen Möglichkeiten „typisierenden Verwaltungshandelns“, die zuletzt durch den Beschluss des Großen Senats zum Sanierungserlass (leider) weiter eingeschränkt worden seien. *Heike Jochum* behandelt in ihrem Beitrag „Wissens- und Willenselemente des Steuertatbestandes“ und sieht im Instrument der vorläufigen Festsetzung einen möglichen Lösungsansatz für die Feststellung subjektiver Besteuerungsmerkmale, ohne allerdings auf die Gefahr von „Rückschaufehlern“ bei einer ex-post-Beurteilung einzugehen. *Gregor Kirchhof* geht Fragen der „Einzelfallgerechtigkeit und Maßstabildung im digitalisierten Massenfallrecht“ nach und setzt sich in seinem Beitrag auch mit der Zinsregelung des § 238 AO auseinander, die – so sein Ergebnis – sowohl der Höhe nach als auch in Hinsicht auf die Länge des Zinslaufs die Grenzen einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung verfehlt. *Susanne Sieker* unterzieht die neuere Rechtsprechung des BFH zur „Missbrauchsabwehr“ und zu § 42 AO einer kritischen Würdigung, während *Michael Wendt* nach „Dunkelfeldern“ in der steuerlichen Rechtsprechung sucht, also der Frage nachgeht, aus welchen verfahrensrechtlichen oder tatsächlichen Gründen viele Rechtsstreitigkeiten die Steuergerichte nicht erreichen. Der Grundlagenteil schließt mit einem Beitrag von *Ru-*

dolf Mellinghoff zu „Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht“, in dem er darlegt, mit welchen Veränderungen in den Bereichen Gesetzgebung, Beratung, Verwaltung und Gerichtsbarkeit auf Grund der neuen technischen Möglichkeiten der Informationsverarbeitung zu rechnen ist.

### 3. Steuerrecht in der Gesamtrechtsordnung

#### a) Steuerrecht und Verfassungsrecht

Der dritte Teil der Festschrift enthält zunächst mehrere Abhandlungen zum Verhältnis von Steuer- und Verfassungsrecht. In ihrem Eröffnungsbeitrag zu „Entwicklung und Zukunft des Steuerverfassungsrechts“ zeigt *Johanna Hey* nicht nur verschiedene Defizite in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle durch das BVerfG auf, sondern benennt auch aktuelle Herausforderungen wie z.B. den Steuerwettbewerb und die Digitalisierung. *Michael Eichberger* zeichnet anhand der Rechtsprechung des BVerfG die Entwicklungsstufen bei der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht von der Willkürformel bis zur „strengen“ Gleichheitsprüfung nach. Mit Begriff, Funktion und Grenzen der verfassungskonformen Auslegung setzt sich *Nils Trossen* auseinander. *Franceska Werth* unterzieht in ihrem Beitrag zu „Rechtsschutzgewähr und Rechtsfolgeansprüche“ die wechselvolle Spruchpraxis des BVerfG bei verfassungswidrigen Steuergesetzen einer näheren Kritik und plädiert für eine Wiederherstellung des Regel-Ausnahmeverhältnisses zugunsten der Nichtigkeitsklärung. *Ferdinand Kirchhof* erläutert, mit welchen verfassungsrechtlichen Instrumenten die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung die wachsende nichtsteuerliche Abgabenflut rechtlich einzuhegen versucht.

#### b) Steuerrecht in der nationalen Rechts- und Wirtschaftsordnung

Den Wechselbeziehungen des Steuerrechts zu anderen Rechtsgebieten widmen sich gleich mehrere Beiträge: *Henning Radtke* untersucht aus dem Blickwinkel des BGH das Verhältnis von Steuer- und Strafrecht auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts, während der Präsident des BVerwG *Klaus Rennert* auf die Bedeutung des Steuerrechts in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung – insbesondere im Bereich der Kommunalsteuern – hinweist. Eine arbeitsrechtliche „Außensicht“ auf die Arbeitnehmerbesteuerung unternimmt die Präsidentin des BAG *Ingrid Schmidt* anhand ausgewählter „Schnittmengen“ von Steuer- und Arbeitsrecht wie z.B. den Brutto- und Nettolohnabreden. Den vielfältigen Bezügen von Sozial- und Steuerrecht – etwa bei der Bestimmung des Arbeitsentgelts und der Statusfrage – ist ein ausführlicher Beitrag des Präsidenten des BSG *Rainer Schlegel* gewidmet. Wie schwer dem Fiskus die Unterordnung unter das insolvenzrechtliche *par conditio creditorum* fällt und weshalb dem Insolvenz- und nicht dem Steuerrecht insoweit die Führungsrolle gebührt, bildet den Gegenstand der Überlegungen von *André Meyer*. Das wechselvolle – und in den letzten Jahren nicht einfacher gewordene – Verhältnis von Steuerrecht und Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre untersucht aus ökonomischer Sicht *Deborah Schanz*.

#### c) Steuerrecht und Unionsrecht

An der Spitze der Beiträge zum Unionsrecht steht ein ausführlicher Beitrag von *Georg Kofler*, der nicht nur die wechselvolle Entwicklung des Europäischen Steuerrechts seit den 80er Jahren aufzeigt, sondern auch einen Ausblick auf zentrale Zukunftsfragen gibt. *Juliane Kokott* skizziert die wesentlichen Entwicklungslinien der EuGH-Rechtsprechung in den Bereichen der unionalen Grundfreiheiten und des Beihilfenverbots. Welche Bedeutung der Europäischen Menschenrechtskonvention im Rahmen des unionalen Grundrechtsschutzes künftig zukommen könnte, untersucht der Beitrag von *Monika Hermanns*. Anschließend geht *Roland Wacker* der Frage nach, ob und unter welchen Voraussetzungen EU-Richtlinien in einem nicht vollharmonisierten Rechtsbereich nach Maßgabe des Primärrechts auszulegen sind, und plädiert am Beispiel der ATAD-Richtlinie für eine „praktische Konkordanz von Grundfreiheiten und EU-Richtlinienrecht“. Den Rechtsfragen der „unionsrechtskonformen Auslegung“ und der „unmittelbaren Wirkung des Unionsrechts“ widmen sich Beiträge von *Alexander Rust* und *Michael Schwenke*. Die – nach wie vor schwierige – Unterscheidung zwischen Alt- und Neubehilfen bildet den Gegenstand des Beitrags von *Franz Philipp Sutter*, der seine Überlegungen an einem aktuellen österreichischen Fall erprobt. Aktuelle Herausforderungen des EU-Beihilfenrechts widmet sich *Roland Ismer*, der angesichts der strukturellen Überforderung der EU-Kommission bei einer weiten Anwendung des Beihilfenverbots im Steuerrecht nachdrücklich für verschiedene Beschränkungen plädiert. Einen ausführlichen Überblick über die Praxis der Vorabentscheidungsersuchen aus der Sicht eines vor allem mit dem harmonisierten Umsatzsteuerrecht befassten BFH-Richters gibt *Hans-Friedrich Lange*. Mit den Möglichkeiten und Grenzen der Umsetzung von EuGH-Entscheidungen durch die Finanzrechtsprechung und den dabei eingesetzten „Techniken“ setzt sich *Axel Cordewener* eingehend auseinander.

#### d) Steuerrecht in einer globalisierten Welt

Den Abschnitt zum Steuerrecht in der globalisierten Welt eröffnet *Wolfgang Schön* mit einem Beitrag zur „Internationalisierung des Internationalen Steuerrechts“. Darin zeigt er auf, wie das lange von nationaler Gesetzgebung und bilateralen DBA geprägte Internationales Steuerrecht in den letzten Jahren von der Globalisierung eingeholt worden und in Inhalt und Auslegung immer „multilateraler“ und „internationaler“ geworden ist. Diese Beobachtung bestätigt der anschließende Beitrag von *Martin Kreienbaum* aus der Sicht der Finanzverwaltung, der einen wachsenden zwischenstaatlichen Abstimmungs- und Harmonisierungsbedarf ausmacht und ebenfalls die zunehmende Bedeutung internationaler Foren und Organisationen betont. *Christian Kaeser* erläutert aus der Sicht eines international tätigen Unternehmens, welche Vor- und Nachteile die Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen hat. In seinem Beitrag „Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen“ analysiert *Michael Lang* die BFH-Judikatur zum DBA-Recht und geht dabei insbesondere auf das Spannungsverhältnis von Abkommensrecht und nationalem Recht sowie die Bedeutung von nach Vertragsabschluss eingetretenen Entwicklungen ein. *Moris Lehner* untersucht das Zusammenspiel von Völkerrecht und nationalem Recht und

nimmt dabei auch die jüngste Entscheidung des BVerfG zum „Treaty Override“ in den Blick. *Dietmar Gosch* geht der Frage nach, was sich durch den Paradigmenwechsel des „Authorized OECD Approach“ und seine Umsetzung im Abkommensrecht und im nationalen Recht geändert hat oder noch ändern könnte. *Jürgen Lüdicke* zeichnet die Entwicklung der BFH-Rechtsprechung zu Missbräuchen in grenzüberschreitenden Fällen seit den 1960er Jahren nach und geht dabei auch auf das Verhältnis der zahlreichen speziellen Vorschriften zur Verhinderung grenzüberschreitender Missbräuche zur Generalklausel des § 42 AO ein. In seinem Beitrag zur Rolle des Außensteuergesetzes in der BFH-Rechtsprechung weist *Jens Schönfeld* nach, dass dem BFH ungeachtet der vergleichsweise geringen Fallzahlen eine wesentliche Funktion bei der Klärung wichtiger Grundsatzfragen in diesem Rechtsgebiet zukommt. Fragen der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung – z.B. bei „finalen“ Verlusten und Währungsverlusten – stehen im Zentrum des Beitrags von *Thomas Rödder*. Das Spannungsverhältnis zwischen weltweiter Amtsermittlungspflicht und territorial begrenzten Hoheitsbefugnissen der Finanzverwaltung bildet den Ausgangspunkt des Beitrags von *Thomas Eisgruber* und *Eva Oertel* zum grenzüberschreitenden Steuervollzug. Ihre zentralen Aussagen – z.B. zu den Souveränitätsgrenzen bei „Joint Audits“ – werden aus „nachbarschaftlicher Sicht“ von *Claus Starlinger* weitgehend geteilt, der in seinem Beitrag auch noch auf neue Regelungsansätze bei zentralisierten Verwaltungszuständigkeiten (z.B. dem *Mini One Shop* bei der Umsatzsteuer auf digitale Leistungen) eingeht.

## 4. Materielles Steuerrecht

### a) Einkommensteuerrecht

Der gleichermaßen historisch wie systematisch angelegte Beitrag von *Hanno Kube* zu „Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Einkommensteuerrechts“ setzt sich eingehend mit den einzelnen Elementen des Einkommensteuerrechts auseinander und plädiert für eine Rückbesinnung auf die bewährten Grundstrukturen bei gleichzeitiger Vereinfachung. In eine ähnliche Richtung zielen die Überlegungen von *Stephan Gese-rich*, der aus der Streitanzfälligkeit bestimmter Abgrenzungsprobleme des Einkommensteuerrechts die Forderung nach einer stärkeren Gleichbehandlung der Einkunftsarten ableitet. In seinem Beitrag zur „Bedeutung von Einkommensbegriffen und Einkommenstheorien“ stellt *Paul Kirchhof* den historisch gewachsenen und verfassungsrechtlich vorgezeichneten Begriff des „Erwerbseinkommens“ in den Mittelpunkt der Einkommensteuer. Mit Funktion und Bedeutung der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsartenabgrenzung befasst sich *Rainer Wernsmann*. *Stefan Schneider* zeichnet die wechselvolle Rechtsprechung des Großen Senats zu gemischt veranlassten Aufwendungen nach und unterzieht die speziellen gesetzlichen Abzugsbeschränkungen einer kritischen Bewertung. Fragen der gesetzlichen Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzip und der Bemessung des Existenzminimums stehen im Mittelpunkt des Beitrags von *Roland Krüger*. Einen aktuellen Überblick über die neuere Rechtsprechung des VIII. Senats zu Kapitaleinkünften nach dem Systemwechsel zur Abgeltungsteuer gibt *Monika Jachmann-Michel*. In seinem weitgespannten Beitrag zur Altersvorsorge im Ertragsteuerrecht zeichnet *Rolf Möhlenbrock* die wechselvolle Entwicklung der Besteuerung verschie-

denen Rentenformen von den Anfängen der Weimarer Republik bis zum Alterseinkünftegesetz nach.

### b) Unternehmenssteuerrecht

Neben dem Einkommensteuerrecht widmen sich mehrere Beiträge der Festschrift dem Unternehmenssteuerrecht. *Klaus-Dieter Drüen* unternimmt eine Bestandsaufnahme dieses Rechtsgebiets, in er sich mit zentralen Entwicklungsfeldern und Entwicklungslinien dieses Rechtsgebiets wie z.B. der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung auseinandersetzt. Das Trennungsprinzip und seine Ausprägungen, Beschränkungen und Begrenzungen stehen im Mittelpunkt des Beitrags von *Christian Dorenkamp*. *Andreas Herlinghaus* setzt sich – ausgehend von der Verweisung des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG – mit Grund- und Streitfragen des körperschaftsteuerlichen Einkommensbegriff auseinander. Die historische Entwicklung der Gewerbesteuer und ihre umstrittene äquivalenztheoretische Einordnung als Objektsteuer nach der Unternehmenssteuerreform 2008 untersucht *Stefan Breinersdorfer*, der zugleich aufzeigt, dass die erweiterte Kürzung mit der Anrechnung der Gewerbesteuer bei Personenunternehmen ihre Rechtfertigung verloren hat. *Joachim Hennrichs* weist nach, dass die steuerbilanzielle Gewinnermittlung – im Unterschied zum Handelsbilanzrecht – nach wie vor von europäischen und internationalen Einflüssen (z.B. aus der EU-Bilanzrichtlinie und den IFRS) unberührt geblieben ist. *Christian Graw* spürt der Bedeutung der Rechtsprechung bei der Entwicklung des Umwandlungssteuerrechts nach und plädiert in seinem Beitrag über stille Reserven und Buchwertfortführung für die Schaffung eines allgemeinen Tatbestands der Buchwertfortführung. Die Rolle des BFH bei der Entwicklung eines (zunehmend eigenständigen) Steuerbilanzrechts untersucht *Marcel Krumm*, der in den letzten Jahren eine Verschiebung des Vorverständnisses hin zu einem „echten Steuerbilanzrecht“ ausmacht. *Markus Märten*s erläutert an ausgewählten Fallgruppen die besondere Bedeutung der BFH-Rechtsprechung für die Auslegung und Weiterentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts.

### c) Indirekte Steuern

Das harmonisierte Umsatzsteuerrecht bildet den Gegenstand von vier Beiträgen. *Joachim Englisch* macht ausgehend von der Grundkonzeption einer indirekten Verbrauchsteuer fünf aktuelle Herausforderungen aus: Betrugsbekämpfung, Effektivierung des Verbrauchsortsprinzips im „B2C“-Handel, Erfassung digitaler Geschäftsmodelle, Besteuerung des Finanzsektors und die Verbesserung der Neutralität. *Tina Ehrke-Rabel* setzt sich mit dem Begriff der Verbrauchsteuer auseinander und zeigt die Konsequenzen auf, die sich nach der EuGH-Rechtsprechung – z.B. in Hinsicht auf die (Belastungs-)Neutralität – aus der Einordnung der harmonisierten Mehrwertsteuer als „Verbrauchsteuer“ ergeben. Die wechselvolle Geschichte und Funktion der Rechtsfigur der umsatzsteuerlichen Organschaft von den Anfängen der Organtheorie in der RFH-Judikatur bis hin zur neuesten Rechtsprechung des EuGH steht im Zentrum des Beitrags von *Bernd Heuermann*. Mit der – nicht unwesentlich vom BFH angestoßenen – Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch § 2b UStG setzt sich *Marc Desens* auseinander, der zugleich auf mögliche unionsrechtliche Schwächen der am Vergaberecht orientierten Bereichsausnahmen

hinweist. In seinem Beitrag über „Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht“ unterzieht *Christoph Wäger* die bisherige EuGH-Rechtsprechung einer eingehenden methodischen Kritik.

#### d) Sonstige Steuerarten

Die weiteren Untersuchungen zum materiellen Steuerrecht widmen sich verschiedenen Einzelsteuern. *Harald Jatzke* unternimmt es, das Dickicht der Entlastungen, Ermäßigungen und Befreiungen im Energie- und Stromsteuerrecht systematisch zu durchdringen. *Mattias Loose* zeichnet nach, wie das Bemühen des Gesetzgebers zur Missbrauchsvermeidung bei der Grunderwerbsteuer über die Jahre seit Einführung der Steuer zur Herausbildung immer neuer Ergänzungstatbestände geführt hat. Das – rechtsformabhängige – Verhältnis von Gesellschaft und Gesellschafter im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht beleuchtet *Hermann-Ulrich Viskorf*. In einer Festschrift für das oberste deutsche Gericht in Zollsachen darf natürlich auch ein Betrag zum Zollrecht nicht fehlen. *Ulrich Krüger* gibt dem Leser einen Überblick über das neue Zollrecht nach dem Unionszollkodex. Einen Seitenblick auf die „wenig beachteten Steuern“ – wie z.B. die Versicherungsteuer – wirft *Jutta Förster*, die aus Sicht der Finanzgerichtsbarkeit nicht nur auf einige wichtige Auslegungsfragen, sondern auch auf Fragen der Vereinbarkeit dieser Steuern mit dem Verfassungs- und Unionsrecht eingeht.

### 5. Steuerverfahrensrecht

Steuerrechtsschutz dient der gerichtlichen Überprüfung des Verwaltungshandelns und daher kommt dem Steuerverfahrensrecht naturgemäß eine herausragende Bedeutung in der BFH-Rechtsprechung zu. *Roman Seer* weist in seinem Beitrag auf fünf zentrale Bausteine des Steuerverfahrens hin, zeichnet die Rechtsentwicklung seit den Anfängen der RAO im Jahr 1919 bis zur Gegenwart nach, fragt nach der Rolle der Rechtsprechung und gibt einen Ausblick auf aktuelle Herausforderungen – insbesondere auf Grund der Internationalisierung und der Digitalisierung. Der Bedeutung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bei der Ausgestaltung der Mitwirkungspflichten – besonders bei Auslandssachverhalten – geht *Ulrich Schallmoser* nach. *Christian Seiler* erinnert in seinem Beitrag zur „Indienstnahme Privater im Besteuerungsverfahren“ an die – bisweilen verdrängte – rechtsstaatliche Dimension einer immer stärkeren Abwälzung von Vollzugsaufgaben vom Fiskus auf Private. *Stefanie Beinert* weist den Verdacht zurück, dass Verständigungen in der Betriebsprüfung zu einer bedenklichen Verhinderung oder Verzögerung höchstrichterlicher Rechtsfortbildung führe. Ausgehend vom Gebot der „Gleichheit in der Zeit“ entwickelt *Heribert Anzinger* nähere Maßstäbe für die Verzinsung von Steueransprüchen, diskutiert die Möglichkeit einer gespaltenen Zinshöhe und weist auf (ungewollte) Lenkungswirkungen marktunabhängiger Zinsen hin.

### 6. Rechtsschutz in Steuersachen

An der Spitze der Untersuchungen zum Steuerrechtsschutz steht ein Beitrag von *Egmont Kulosa*, der gleich mehrere „Megatrends“ ausmacht, die den Steuerrechtsschutz verändern werden. Dazu zählen nach seiner Ansicht neben der zunehmenden Digitalisierung der Deklarationspflichten vor allem der Einsatz

neuer Technologien in der Finanzverwaltung (z.B. bei Schätzungen) sowie Wandlungen im Selbstverständnis der Finanzrechtsprechung. Einen informativen Einblick in die Zusammensetzung der Richterschaft des BFH und die verschiedenen Aspekte einer höchstrichterlichen Tätigkeit gibt *Walter Bode*. Die verbreitete Kritik an der Zulassungspraxis des BFH nimmt *Eckart Ratschow* zum Anlass für eine (selbst)kritische Untersuchung der Funktion des Zulassungsverfahrens und der Zulassungsgründe und Darlegungsvoraussetzungen. *Michael Sell* behandelt in seinem Beitrag das Recht des BMF zum Verfahrensbeitritt in Revisionsverfahren nach § 122 Abs. 2 FGO, schildert die bisherige Praxis der Finanzverwaltung und erläutert die Gründe für die Einrichtung einer neuen „Geschäftsstelle BFH-Verfahren“ im BMF. An die 1963 aufgehobene Möglichkeit zur Einholung von Gutachten des BFH erinnert der Beitrag von *Peter Brandis*, der sich unter Auswertung der historischen Erfahrungen gegen eine Wiedereinführung dieses Instruments ausspricht. *Ulrich Palm* fragt in seinem Beitrag nach den Ursachen für die Zersplitterung der öffentlich-rechtlichen Gerichtsbarkeiten, analysiert die Unterschiede und Gemeinsamkeiten von SGG, VwGO und FGO und spricht sich im Ergebnis für eine stärkere Vereinheitlichung der Verfahrensordnungen aus. Drei umfangreiche Länderberichte zur Entwicklung des Rechtsschutzes in Steuersachen in Österreich (*Nikolaus Zorn*), in den Niederlanden (*Jaap W. von der Berge* und *Robert Jan Koopman*) und in der Schweiz (*Thomas Stadelmann*) zeigen eindrücklich, wie stark die nationale Rechtsentwicklung von den jeweiligen historischen, verfassungspolitischen und wirtschaftlichen Verhältnissen beeinflusst wird. So kennt Österreich erst seit 2014 eine zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit und in den Niederlanden ist eine gerichtliche Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von (Steuer)Gesetzen bis heute unbekannt, so dass allenfalls der Umweg über die Berufung auf die EGMR bleibt. Der Steuerrechtsschutz in der Schweiz ist wiederum ganz wesentlich durch die föderale Struktur der Eidgenossenschaft geprägt, die sich auch im Bereich des Steuerrechts in einem Nebeneinander von Bundesgerichten und kantonalen Gerichten niederschlägt.

### III. Fazit

Der vorstehende Überblick über die Vielfalt der behandelten Themen und der mitwirkenden Autoren kann (und soll) nur ein Anstoß für die eigene Lektüre sein. Insgesamt ist festzustellen, dass das anspruchsvolle Konzept der Herausgeber aufgegangen ist und das Gesamtwerk den hohen Erwartungen gerecht wird. Wer sich über grundlegende Fragestellungen und aktuelle Herausforderungen des materiellen Steuerrechts, des Steuerverfahrensrechts und des Steuerrechtsschutzes ein Bild machen möchte, findet in der vorliegenden Festschrift in der Tat den versprochenen „umfassenden und abgestimmten Gesamtüberblick“. Eine „wegweisende“ Funktion kommt dabei den Grundlagenbeiträgen zu, die den einzelnen Abschnitten vorangestellt sind. Hervorzuheben ist ferner die durchweg hohe Qualität und Aktualität der einzelnen Beiträge, die sich gleichermaßen an Wissenschaft und Praxis richten. Die Autoren beschränken sich nicht auf eine systematische Darstellung des geltenden Rechts, sondern gehen vielfach auch auf die historischen Hintergründe ein, setzen sich eingehend – und durchaus kritisch – mit der BFH-Rechtsprechung auseinander und weisen auf aktuelle Entwicklungen hin. Auf diese Weise

eignet sich das zweibändige Werk auch als Überblicks- und Nachschlagewerk, dessen Inhalt sich über das umfangreiche Stichwortverzeichnis leicht erschließen lässt. Ein Gewinn für den Leser sind zudem die „Dialoge“ zwischen Vertretern unterschiedlicher Berufsgruppen, in denen einzelne wichtige Themen aus mehreren Perspektiven gespiegelt werden. Die zahlreichen Beiträge zum „Steuerrecht in der Gesamtrechtsordnung“ machen deutlich, dass sich viele steuerrechtliche Fragestellungen heute nur noch im Kontext der „allgemeinen Rechtsordnung“ sinnvoll bewältigen lassen. Auch die Lektüre der „nach-

barschaftlichen“ Beiträge stellt eine Bereicherung dar, denn der Blick über die Grenze lädt zur kritischen Reflexion des deutschen Rechts ein. Schließlich hat der Verlag *Dr. Otto Schmidt* mit einer besonders großzügigen Ausstattung – beispielhaft erwähnt sei hier nur der Bildteil am Ende des Werkes – dafür gesorgt, dass man die beiden Bände der Festschrift gerne zur Hand nimmt. Sie sollten – so das uneingeschränkt positive Gesamturteil – in keiner steuerrechtlichen Bibliothek fehlen.

**Prof. Dr. Rainer Hüttemann**

# Aus der internationalen Diskussion

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

**Gaspare Falsitta: Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell' ordinamento interno e nel sistema comunitario (Rivista di Diritto Tributario 2018, S. 333-350).**

Gaspare Falsitta, emeritierter Professor für Steuerrecht an der Università degli Studi di Pavia und Anwalt, beschäftigt sich in seinem Artikel mit der Entwicklung des steuerrechtlichen Missbrauchsverbots im europäischen Sekundärrecht und mit dessen Umsetzung in das nationale italienische Recht. Zunächst zeichnet er die Genese des Rechtsinstituts im europäischen Sekundärrecht anhand einer ausführlichen chronologisch-rekonstruktiven Analyse der zentralen Rechtstexte nach, wobei er auch kurz die Rechtsprechung des EuGH skizziert. Dabei umreißt er pointiert die tatbestandliche Voraussetzung der Begehung durch rein künstliche Konstruktionen und eruiert sodann ausführlich die Rechtsfolge der Unbeachtlichkeit der missbräuchlichen Gestaltung und der Festsetzung der Steuer in Einklang mit dem nationalen Recht, das bei einer angemessenen Gestaltung zur Anwendung gekommen wäre. Die entsprechende Norm zur Umsetzung in das nationale italienische Recht begegnet aus seiner Sicht großen Bedenken, weil sie im Ergebnis eine verwirrende und unlogische Vermischung mit dem angrenzenden, aber zu unterscheidenden Rechtsinstitut der Steuerumgehung bewirke. Mit sehr deutlichen Worten übt er scharfe Kritik am italienischen Gesetzgeber ob der verpassten Chance im Bereich des steuerrechtlichen Missbrauchsverbots einen einheitlichen und kohärenten Rechtsrahmen zu schaffen sowie für Rechtsvereinheitlichung zu sorgen.

Im ersten Teil seines Aufsatzes erörtert Falsitta die Entwicklung des steuerrechtlichen Missbrauchsverbots im europäischen Sekundärrecht, indem er ausführlich den Inhalt der einschlägigen Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>1</sup>, der Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>2</sup> und der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken<sup>3</sup> erörtert. Daneben streift er kurz die Empfehlung der Kommission betreffend die aggressive Steuerplanung.<sup>4</sup> In Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie zu grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen scheinete das Rechtsinstitut des Missbrauchsverbots zumindest begrifflich erstmals im europäischen Sekundärrecht auf. Dort wird für den erfassten Bereich des Konzernsteuerrechts bestimmt, dass „die vorliegende Richtlinie (...) der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen [steht].“ Laut Falsitta habe der europäische Gesetzgeber durch diese rein klarstellende Bestimmung zwar das Konzept des Missbrauchsverbots in das europäische Sekundärrecht eingeführt. Dieser verwende jedoch einen in den Rechtsordnungen mancher Mitgliedstaaten zwar bereits vorhandenen, dort inhaltlich aber unterschiedlich ausgeformten Begriff, ohne diesen näher zu definieren oder ein einheitliches unionsrechtliches Begriffsverständnis zu schaffen.

Falsitta kritisiert, die Vorschrift sei kryptisch formuliert und letztlich inhaltsleer.

Mit der Neufassung des Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahr 2015 wurde erstmals der normative Inhalt des Rechtsinstituts des Missbrauchsverbots im europäischen Sekundärrecht im Anwendungsbereich dieser Richtlinie positiviert und sowohl dessen Tatbestand als auch Rechtsfolge ausführlich geregelt. Ein Missbrauch liegt vor, bei einer unangemessenen Gestaltung, deren wesentlicher Zweck es ist, steuerliche Vorteile zu erlangen, die dem Ziel oder dem Zweck der Richtlinie zuwiderlaufen. Unangemessen ist eine Gestaltung dann, wenn sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen, also solchen, die nach einer objektiven Analyse nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen, gewählt wurde. Dann gewähren die Mitgliedstaaten die Vorteile der Richtlinie nicht. Falsitta lobt, dass mit dieser „De-minimis-Missbrauchsbekämpfungsvorschrift“ das bisher nicht in allen Mitgliedstaaten vorhandene Rechtsinstitut des steuerrechtlichen Missbrauchsverbots in inhaltlich kohärenter Weise geregelt wurde. Kritisch sieht er hingegen die trotz weitgehender inhaltlicher Übereinstimmung zwischen den einzelnen Rechtstexten und auch der Rechtsprechung des EuGH – der seit der Cadbury-Schweppes Entscheidung zumeist die Formel der rein künstlichen Gestaltungen verwendet – bestehende verwirrende terminologische Vielfalt. Diese berge bei der Umsetzung in das nationale Recht aufgrund der teilweise unterschiedlichen Besetzung der einzelnen Termini in den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten die Gefahr von Divergenzen. Begriffliche Einheitlichkeit sei allerdings essenziell, um die Kohärenz der nationalen Umsetzung und Rechtsanwendung sowie Rechtssicherheit zu gewährleisten und eine nachvollziehbare Abgrenzung zu den verwandten Rechtsinstituten der Steuerumgehung und der Steuerhinterziehung sicherzustellen.

Mit Art. 6 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf den Binnenmarkt wurde vor dem Hintergrund der Umsetzung des BEPS-Projekts, dem Schutz gegen aggressive Steuerplanung und der Gewährleistung der wirksamen Ausübung der staatlichen Steuerhoheit dann eine allgemeine Regelung zur Verhin-

1 Richtlinie (EU) 2011/96 des Rates v. 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. v. 29.12.2011, L 345/8.

2 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. v. 28.01.2015, L 21/1.

3 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. v. 19.07.2016, L 193/1.

4 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 betreffend die aggressive Steuerplanung (2012/772/EU), ABl. v. 12.12.2012, L 338/41.

derung von Missbrauch von Steuergesetzen eingeführt. Laut *Falsitta* entsprechen deren Tatbestand und Rechtsfolge – abgesehen von der Klarstellung, dass die Unbeachtlichkeit der unangemessenen Gestaltungen zur Festsetzung der Steuerschuld im Einklang mit dem missbräuchlich umgangenen nationalen Recht führt – beinahe wortlautidentisch Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Die entscheidende Weiterentwicklung in der Dogmatik des Missbrauchskonzepts bestehe darin, dass dessen Anwendungsbereich weit über den der Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus auf den gesamten Bereich der Körperschaftsteuer ausgedehnt wurde.

Die Quintessenz des Rechtsinstituts des Missbrauchsverbots im Unionsrecht sei es, illegitime, rein künstliche, der ökonomischen Realität widersprechende Gestaltungen bei der Festsetzung der Steuerschuld zu ignorieren und stattdessen das umgangene nationale Recht anzuwenden. Aus der Sicht *Falsittas* ist es dem europäischen Gesetzgeber damit insgesamt zwar gelungen ein nachvollziehbares sowie inhaltlich einheitliches, kohärentes und sinnvolles Konzept zu schaffen. Die bereits oben kritisierte semantische Uneinheitlichkeit provoziere aber die Gefahr einer verwirrenden und unzureichenden Umsetzung des Missbrauchsverbots ins nationale Recht, was dann durch die Analyse des italienischen Umsetzungsgesetzes in Art. 10 bis des Statuto del Contribuente<sup>5</sup> gezeigt wird.

Dieser widmet sich *Falsitta* im zweiten Teil seines Beitrags. Im Kern kommt er dabei zu dem Schluss, dass in der umfangreichen, 13 Absätze umfassenden Regelung des Art. 10 bis<sup>6</sup> in unlogischer und verwirrender Weise die zwei unterschiedlichen Rechtsinstitute der Steuerumgehung (*elusione fiscale*)<sup>7</sup> und des Missbrauchs (*abuso del diritto*) in einer einheitlichen Norm geregelt und damit vermischt wurden. Erstere besteht für ihn in der Umgehung von Normen, während hingegen er unter letzterer die Verletzung von Normen versteht. Damit habe der Normgeber versucht, zwei unterschiedliche Rechtsinstitute mit unterschiedlichen ontologischen Konnotationen zu vereinigen und somit die ihm gemachten Vorgaben nicht korrekt umgesetzt.

Der Beitrag von *Falsitta* stellt für den deutschen Leser insbesondere aus zwei Gründen eine gewinnbringende Lektüre dar. Zunächst ist er aufgrund seines manchmal humorvollen und immer wort- und metaphernreichen sowie insgesamt bisweilen fast blumigen Stils eine erfrischende Abwechslung zur sprachlich manchmal sehr nüchternen deutschen wissenschaftlichen juristischen Literatur. Daneben bietet er aber vor allem einen auf alle semantischen Feinheiten der relevanten Normen eingehenden umfassenden Überblick über die ihren Ursprung im Konzernsteuerrecht nehmende Entwicklung des steuerrechtlichen Missbrauchsverbots in der Uniongesetzgebung und eine detaillierte Auseinandersetzung mit dessen Umsetzung in das italienische Recht. Für einen noch tieferen Einblick wäre freilich stellenweise, um die Wechselwirkungen in der Entwicklung des Rechtsinstituts zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung besser nachvollziehen zu können, eine ausführlichere Darstellung der Entscheidungen des EuGH wünschenswert. Dies war aber weder Ziel des Aufsatzes, noch wäre es auf dessen knappem Platz möglich gewesen.

Julian Pröbstl

## DeLaney Thomas, Kathleen: Taxing the Gig Economy (University of Pennsylvania Law Review, Vol. 166 (2018), S. 1415-1473).

Kathleen DeLaney Thomas<sup>1</sup> schlägt in ihrem Beitrag eine radikale Vereinfachung der Besteuerungsregeln für die sogenannte *Gig Economy* vor. Bei dieser handelt es sich um einen Teil der Wirtschaft, in dem kleinere Aufträge nicht an Unternehmen, sondern an Selbstständige vergeben werden. Dabei wird der Kontakt zwischen Angebot und Nachfrage in aller Regel über Onlineplattformen als Vermittler hergestellt, die die Rahmenbedingungen für die Verträge aufstellen und typischerweise eine Gebühr erhalten. Beispiele für derartige Plattformen sind etwa *Uber* oder *AirBnB*.

Laut der Verfasserin besteht das Problem darin, dass die aktuell anwendbaren Steuerregeln die dort Tätigen genauso behandle wie normale Unternehmer. Dies bringe insbesondere umfassende Buchführungs- und Archivierungspflichten, das vierteljährliche Entrichten der geschätzten Steuer sowie das Einreichen einer detaillierten Steuererklärung mit allen Belegen am Jahresende mit sich. Während dies für Unternehmen einer gewissen Größe auch angemessen sei, seien diese Regelungen für den typischen in der *Gig Economy* Tätigen ungeeignet, da der für die Steuerpflichtigen erforderliche Aufwand außer Verhältnis zum erwirtschafteten Einkommen stehe. So handle es sich etwa bei der Tätigkeit eines typischen *Uber*-Fahrers um eine Nebentätigkeit, für die er weniger als 15 Stunden pro Woche arbeite und mit der er weniger als 10.000 USD pro Jahr erwirtschaftete. Einerseits seien sich daher viele Steuerpflichtige ihrer steuerlichen Deklarationspflichten nicht einmal bewusst und würden unwissentlich Steuern hinterziehen, andererseits seien die anwendbaren Vorschriften so kompliziert, dass auch die anderen überfordert seien und es in der Folge zu einer großen Zahl von falschen Steuererklärungen komme. Auch auf Seiten der Regierung würden ein großer administrativer Aufwand sowie erhebliche Steuerdurchsetzungskosten entstehen.

*DeLaney Thomas* schlägt daher drei wesentliche Änderungen vor: Zunächst eine gesetzgeberische Klarstellung, dass die Plattformen verpflichtet sind, bei Überschreiten der Grenze von 600 USD an Auszahlungen am Jahresende bestimmte Informationen sowohl an die Steuerpflichtigen wie auch an die Steuerbehörden zu melden. Eine solche Regelung bestehe zwar bereits, werde aber – entgegen der gesetzgeberischen Intention – durch eine andere Vorschrift mit einer höheren Grenze verdrängt.

Der erste der beiden Reformvorschläge ist dann die Einführung einer Quellensteuer für Nicht-Angestellte. Hierbei sei stets das Ziel, einen etwas höheren Betrag als die tatsächlich geschuldete Steuer einzubehalten, damit es am Ende des Jahres zu einer Steuererstattung an den Steuerpflichtigen komme. Gerade die-

5 Statuto dei Diritti del Contribuente, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

6 Dieser wurde mit dem Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 in den Statuto dei Diritti del Contribuente eingefügt.

7 Zuvor in der separaten Norm des Art. 37 bis Decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 600 geregelt.

1 Assistant Professor of Law and Director of UNC School of Law Tax Institute.

ser Faktor führe nämlich zu einer deutlich gesteigerten *Compliance*. Riskiere der Steuerpflichtige dagegen eine Nachzahlung, so führe dies zu einer erhöhten Risikobereitschaft in Bezug auf Steuerhinterziehungen. Unerheblich seien dagegen für die Steuerpflichtigen rationale Erwägungen, wie etwa dass es sich bei einer Steuernachzahlung eigentlich um ein zinsfreies Darlehen an den Staat handle. Der Quellensteuersatz dürfe aber auch nicht zu hoch gewählt werden, da er sonst den Steuerpflichtigen in Liquiditätsprobleme führen könne. Die Verfasserin diskutiert verschiedene Optionen im Hinblick auf die anzunehmende Profitrate – diese könne etwa je nach Sektor unterschiedlich ausfallen – bleibt dann aber aus Vereinfachungsgründen bei einer Profitrate von 40 %.

Größte Herausforderung sei dann die Ermittlung eines passenden Steuersatzes, etwa da die Steuerpflichtigen mitunter mehreren Nebentätigkeiten nachgehen und sich ihre Einkünfte von Monat zu Monat erheblich unterscheiden können. Grundsätzlich schlägt die Verfasserin vor, für jeden Steuerpflichtigen einen fixen Steuersatz zu ermitteln, der auf sämtliche Bruttobezüge angewendet werden kann. Hierfür müsse der mit der Sozialversicherungssteuer addierte individuelle Steuersatz mit dem Prozentsatz des zu versteuernden Einkommens multipliziert werden. Bei einem Steuersatz von beispielsweise 22 %, einer Sozialversicherungssteuer von vereinfacht 15 % und einer Profitrate von 40 % ergebe sich dann ein Quellensteuersatz von 15 % auf die Bruttobezüge ( $0,4 \times 0,37$ ). Allerdings hält sie es auch für möglich, dass die Entscheidungsträger einen pauschalen Prozentsatz für alle Steuerpflichtigen bevorzugen könnten. Aufgrund individueller Präferenzen der Steuerpflichtigen, etwa wegen einer niedrigeren Profitrate oder saisonalen Schwankungen der Erträge, soll es für die Steuerpflichtigen aber möglich sein, die Nichtanwendung der Quellensteuer oder einen niedrigeren Quellensteuersatz zu wählen.

Der zweite Reformvorschlag der Verfasserin bezieht sich auf einen standardisierten Betriebsausgabenabzug. Anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben soll bei der Steuererklärung die Option bestehen, einen festen Prozentsatz der Bruttoeinnahmen abzuziehen, um das Nettoeinkommen zu ermitteln. Dies adressiere drei verbleibende Probleme: Die Komplexität der Regeln über Betriebsausgaben und die daraus resultierenden Fehler, die Möglichkeit, Steuern durch Angabe zu hoher Betriebsausgaben zu hinterziehen und den hohen Zeitaufwand für das Sammeln und Einreichen sämtlicher Belege und die daraus resultierende Ineffizienz. Im Ergebnis abgelehnt wird von der Verfasserin ein pauschaler Abzugsbetrag, präferiert wird von ihr auch hier ein fester Prozentsatz. Hierfür empfiehlt sie – entsprechend der angenommenen Profitrate – einen Betriebsausgabenabzug von 60 % oder 70 %. Da sich die Profitraten verschiedener Branchen teils deutlich unterscheiden würden, diskutiert sie auch hier eine Differenzierung nach Branchen. Basiere die Tätigkeit nur auf Arbeit, wie etwa Kinderbetreuung, sei ein Betriebsausgabenabzug von nur 10 % angemessen. Bei Tätigkeiten, die auch auf dem Einsatz von Kapital basieren, wie etwa bei Mitfahrgelegenheiten, sei hingegen ein Abzug von 60 % Betriebsausgaben geboten. Aus Vereinfachungsgründen stellt sie im Folgenden aber auf einen einheitlichen Prozentwert ab. Auch bringt die Verfasserin zwei absolute Grenzen ins Spiel, oberhalb derer die Steuerpflichtigen nicht von den standardisierten Betriebsausgaben profitieren sollen, wobei sich die eine auf die Bruttoeinnahmen aus der *Gig Economy* und die andere auf die Gesamteinkünfte der Steuerpflichtigen bezieht.

Anhand mehrerer Rechenbeispiele skizziert die Verfasserin die wirtschaftlichen Auswirkungen ihrer Reformvorschläge. Dabei zeigt sich, dass Steuerpflichtige mit einer niedrigeren Profitrate als 40 % teilweise deutlich zu hohe Quellensteuern zahlen würden, wohingegen solche mit einer höheren Profitrate – auf Kosten der Regierung – teilweise stark profitieren würden.

Im letzten Teil befasst sich die Verfasserin mit möglicher Kritik an ihren Vorschlägen. Steuerpflichtige mit hoher Profitrate würden das neue Besteuerungsregime wählen, Steuerpflichtige mit höheren Betriebsausgaben hingegen dazu neigen, die tatsächlichen Ausgaben geltend zu machen, sofern für sie nicht die Ersparnis der *Compliance*-Kosten überwiegt. Daher müsse mit Mindereinnahmen auf Seiten des Staates gerechnet werden. Auch bezüglich der horizontalen Steuergerechtigkeit gebe es durch die branchenabhängigen Profitraten Bedenken. Ebenso seien Wettbewerbsverzerrungen hinsichtlich der Tätigkeitsform als Angestellter oder in der *Gig Economy* Tätiger denkbar sowie bezogen auf den Umfang der eigenen Tätigkeit. Diese wettbewerbsrechtlichen Nachteile seien aber bereits dem aktuellen Steuersystem nicht fremd, wie sich etwa am Beispiel der Freigrenze bei der Umsatzsteuer zeige.

Die von den Plattformen zu erwartende Kritik an ihrer Verpflichtung, Quellensteuern einzubehalten, greife ebenfalls im Ergebnis nicht durch. Zum einen hätten diese Plattformen bereits das erforderliche Know-how und würden dieses beim Lohnsteuerabzug für ihre Festangestellten einsetzen, zum anderen steige die Gesamteffizienz durch die Skalenvorteile deutlich, sodass die Mehrkosten nur moderat seien. Möglicherweise würden die Plattformen von der Reform sogar profitieren, da das Wissen der Steuerpflichtigen, wie viel Netto vom Brutto bleibt, sowie der verminderte Aufwand für die Steuer-*Compliance* zu mehr investierter Zeit bei den Steuerpflichtigen führe und damit auch zu gesteigerten Erträgen bei der Plattform selbst. Ferner profitiere auch der Staat, da er weniger Marktteilnehmer zu kontrollieren habe.

Ferner stelle sich die Frage, ob die *Gig Economy* überhaupt groß genug sei, um vom Kongress adressiert zu werden. Dies ist aus Sicht der Verfasserin aber unabdingbar, da die *Gig Economy* nicht nur rasant wachse, sondern das Auftauchen neuer Technologien immer wieder zu neuen Konstellationen führe, in denen sich dieselben Probleme stellten. Auch könnten die vorgeschlagenen Reformen aus ihrer Sicht auch auf Kleinunternehmer Anwendung finden, die mit denselben Problemen zu kämpfen hätten, gleichwohl empfiehlt sie, die Reformvorschläge zunächst nur an der *Gig Economy* zu testen. Ferner seien weitere Studien zu den Folgen der vorgeschlagenen Reformen und den anzuwendenden Prozentsätzen erforderlich.

Insgesamt gelangt die Verfasserin zum Ergebnis, dass die dargestellten Vorteile in einer Gesamtabwägung mit den Nachteilen der Reform die Oberhand behalten würden. Insbesondere die gesteigerte *Compliance* seitens der Steuerpflichtigen wie auch der stark reduzierte Aufwand auf Seiten des Staates sowie ein Mehr an tatsächlich generierten Steuereinnahmen – aktuell würde die Regierung etwa bei Kleinunternehmern weniger als 50 % der geschuldeten Steuern einsammeln – sprächen für ihre Reformvorschläge.

# Mit uns verkürzen Sie Ihre Reaktionszeit.



**Kohlmann**  
**Steuerstrafrecht Kommentar**  
mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht  
Kommentar zu den §§ 369–412 AO.  
Begründet von Prof. Dr. Günter Kohlmann, fortgeführt von RA/FAStR/FAStR Dr. Frank Heerspink, FA/FAStR/StB Ingo Heuel, RA in Dr. Brigitte Hilgers-Klautzsch, RiFG Dr. Marko Matthes, LL.M. oec., StA Dr. Sebastian Peters, Prof. Dr. Andreas Ransiek, LL.M. (Berkeley), RA/FAStR Dr. Jörg Schauf, RA/FAStR Dr. Peter Talaska. Loseblatt, rd. 4.000 Seiten in 3 Ordnern, 149,- € bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen 3 mal im Jahr. ISBN 978-3-504-25950-1

Wenn es wirklich darauf ankommt, ist der *Kohlmann* unverzichtbar. Sei es bei der Durchsuchung im Morgengrauen, angesichts einer heiklen Verfahrensfrage oder für eine kompetente Beratung im Vorfeld – der große Standardkommentar zum Steuerstrafrecht beantwortet alle Fragen: aktuell, wissenschaftlich fundiert und auf den Punkt.

Neue Themen und Gesetze werden schnell berücksichtigt und praxisgerecht aufbereitet. Darunter die strafrechtliche Vermögensabschöpfung, Tax Compliance, Cum-/Ex-Geschäfte oder Kryptowährungen. Laufend überarbeitet werden bestehende Teile, beispielsweise zur Verteidigung, Durchsuchung und Beschlagnahme oder zur Umsatzsteuer. Kurz gesagt, dem *Kohlmann* entgeht nichts und Sie sind bestens auf alles vorbereitet.

Leseprobe und Bestellung unter [www.otto-schmidt.de/kst](http://www.otto-schmidt.de/kst)



Das Werk online:  
[otto-schmidt.de/tk-modul](http://otto-schmidt.de/tk-modul)  
[juris.de/pmsteustraf](http://juris.de/pmsteustraf)

**ottoschmidt**

# Immer auf den Punkt.



Herrmann/Heuer/Raupach **EStG KStG** Kommentar  
Loseblatt, zzt. rd. 18.600 Seiten in 10 Ordnern inkl.  
Online-Modul Ertragsteuerrecht.de 398,- € bei einem  
Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungs-  
lieferungen etwa 6 mal im Jahr. Plus Online-Updates  
pro Lieferung zu je 43,- €. ISBN 978-3-504-23063-0



Das Werk online:  
[otto-schmidt.de/hhr-modul](http://otto-schmidt.de/hhr-modul)

Als renommierter Großkommentar versorgt Sie der *Herrmann/Heuer/Raupach* mit allen wichtigen Informationen zum Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Ausführlich, umfassend, aktuell und jetzt mit einer wichtigen Ergänzung: Unsere 130 hochkarätigen Autorinnen und Autoren erläutern auch Nebenbestimmungen, die sich auf Einzelnormen von EStG oder KStG beziehen.

So sind beispielsweise das Investmentsteuergesetz (Anhang zu § 20 EStG) und die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Anhang zu § 49 EStG) in der Premiumqualität kommentiert, an die Sie bei unserem Standardwerk gewöhnt sind. Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literatur sind lückenlos ausgewertet und praxisnah aufbereitet. Wenn es eine Lösung zu einem Problem gibt – im *Herrmann/Heuer/Raupach* ist sie zu finden!

Leseprobe und weitere Informationen unter [www.otto-schmidt.de/hhr](http://www.otto-schmidt.de/hhr)

Online Probe lesen  
und bestellen!

[Sack.de](http://Sack.de)



**ottoschmidt**

HAUFE.

EIN KLICK,  
DOPPELTE SICHERHEIT.



## 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](http://www.haufe.de/steuer-office-gold)**  
Tel.: 0800 72 34 244 (kostenlos)