2 | 2019
96. Jahrgang
15. Mai 2019
S. 105–204
PVSt 6492

StuW

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

steuer-und-wirtschaft.de

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

StuW online

Abhandlungen ›

Stefan Bach – 100 Jahre deutsches Steuersystem: Revolution und Evolution 105

Matthias Valta / Jochen Gerbracht – Perspektiven eines Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips am Beispiel der Zinsschranke 118

Malte Chirvi / Ralf Maiterth – Doppelbesteuerung beim Übergang zur nachgelagerten Besteuerung gesetzlicher Renten? 130

Matthias Modrzejewski – Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten 144

Felix Werthebach – Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen – ein systematischer Ansatz 154

Susanne Tiedchen – Der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG 173

Christian Kahlenberg / Satenik Melkonyan – Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse 182

Arne Schnitger – Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des AOA (insbesondere) nach innerstaatlichem Recht 195

Aus der internationalen Diskussion ›

Dominik von Armansperg – Ari Glogower: Taxing Inequality (2018) 202

Gustavo Weiss de Resende – Marilyne Sadowsky: Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (2018) 203

ottoschmidt

86209521902

Perfekt in Form.

NEU: 18. Auflage

Kirchhof
Einkommensteuergesetz *Kommentar*
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof und Prof. Dr. Roman Seer. Bearbeitet von 21 herausragenden Autoren. 18., neu bearbeitete Auflage 2019, 2.784 Seiten Lexikonformat, gbd. 174,– €.
ISBN 978-3-504-23101-9

Wie jedes Jahr im März präsentiert sich auch 2019 der neue *Kirchhof* in Bestform. Mit Professor Roman Seer tritt ein weiterer namhafter Herausgeber an die Seite von Steuereminenz Professor Paul Kirchhof. Gleich drei zentrale Vorschriften sind völlig neu bearbeitet: § 15 von Professor Dr. Marcel Krumm, § 5 von BFH-Richter Dr. Jens Reddig und § 16 von Professor Dr. Roman Seer. Selbstverständlich sind alle wichtigen Reformen des Einkommensteuerrechts in gewohnter Tiefenschärfe aufbereitet. Darunter die steuerliche Förderung des Jobtickets und der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, die Abmilderung der kalten Progression für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020, ferner die Folgeänderungen zum Betriebsrentenstärkungsgesetz sowie alles rund um Dienstfahrten und Elektromobilität. Freuen Sie sich auf weitere 365 Tage mit dem neuen *Kirchhof!*

Gleich probelesen und bestellen unter **www.otto-schmidt.de/kest18**

Das Werk online:
otto-schmidt.de/hhr-modul
juris.de/pmertrag

ottoschmidt

StuW

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 Schmölders

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989-2014) gemeinsam mit

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

Inhalt

steuer-und-wirtschaft.de

Abhandlungen

Dr. Stefan Bach, Berlin **– 100 Jahre deutsches Steuersystem: Revolution und Evolution**

Die „Erzbergerschen Steuer- und Finanzreformen" 1919/20 haben das deutsche Steuer- und Finanzsystem nahezu vollständig umgestaltet, modernisiert und stark ausgebaut. Wesentliche Elemente dieser Reformen haben bis heute Bestand – die Grundstrukturen des Steuersystems und der Steuerrechtsordnung sowie der zentralistische kooperative Finanzföderalismus. Das NS-Regime konsolidierte die Reformen und erhöhte die Steuerbelastungen weiter. Wiederaufbau und „Wirtschaftswunder" starteten bei hohen Einkommensteuersätzen, Unternehmensteuern und Vermögensteuern, die erst schrittweise gesenkt wurden. Steuervergünstigungen unterstützten die Struktur- und Regionalpolitik seit den 50er Jahren, der Sozialstaat wurde ausgebaut, seit den 60er Jahren wurden gesamtwirtschaftliche Stabilisierungsziele verfolgt. Ab den 70er Jahren dominierten Strukturprobleme und Konsolidierung die Steuer- und Finanzpolitik, seit den 80er Jahren angebotsökonomische und (neo)liberale Reformagenden. Die Steuern auf hohe Einkommen und Vermögen wurden gesenkt, die indirekten Steuern ausgebaut. Seit der Finanzkrise 2008 stehen Verteilungsfragen wieder stärker im Vordergrund. 105

Prof. Dr. Matthias Valta / Jochen Gerbracht, beide Düsseldorf **– Perspektiven eines Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips am Beispiel der Zinsschranke**

Mit zunehmender Harmonisierung des Steuerrechts innerhalb der EU geht auch die steuerverfassungsrechtliche Kontrolle vom BVerfG zum EuGH über, so dass sich die Frage nach der Anwendung von Art. 20 GrCH im Sinne eines europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips stellt. Sowohl die gemeineuropäische Verfassungsüberlieferung als auch die Vorrechtsprechung des EuGH zu Art. 20 GrCh sind uneinheitlich mit einer Tendenz zu einer niedrigen Kontrolldichte. Anhaltspunkte für eine höhere Kontrolldichte geben versteckte Grundrechtswertungen im Rahmen der Grundfreiheitenrechtsprechung. Beim momentanen Stand der nur sehr partiellen Harmonisierung der direkten Besteuerung ist der Schutz durch den Gleichheitssatz jedoch föderal erheblich und bedenklich beschränkt. 118

Inhalt

Malte Chirvi / Prof. Dr. Ralf Maiterth, beide Berlin – **Doppelbesteuerung beim Übergang zur nachgelagerten Besteuerung gesetzlicher Renten?** – Steuersystematische Überlegungen und empirische Ergebnisse

Der Übergang zur nachgelagerten Rentenbesteuerung bewirkt keine Doppel-, sondern eine Minderbesteuerung, was gleichbedeutend mit einer Steuervergünstigung für Bezieher gesetzlicher Renten ist. Dies gilt zumindest dann, wenn man dem Ansatz der Rürup-Kommission und des Gesetzgebers folgt, was die Zurechnung von sozialversicherungsinduzierten Sonderausgaben in der Beitrags- und in der Rentenphase anbelangt. Das Ausmaß der Minderbesteuerung hängt von der zukünftigen Rentenentwicklung, aber auch vom verwendeten Maßstab ab. Nach dem in der Rechtsprechung und Literatur regelmäßig verwendeten (Literatur-)Maßstab beläuft sich die Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer im derzeitigen Recht auf durchschnittlich rund 11,9 % der Renten, während die Minderbesteuerung bei „systemgerechter" Analyse bei rund 8,4 % liegt. Durch eine immer noch pauschalierte, aber passgenauere Besteuerung gesetzlicher Renten ließe sich die Minderbesteuerung erheblich reduzieren, ohne Doppelbesteuerungsprobleme in Kauf nehmen zu müssen. Eine am systemgerechten Maßstab ausgerichtete Reform ist unempfindlich gegenüber der Rentenentwicklung, während die Besteuerungsanteile der gesetzlichen Rente im Fall einer auf dem Literaturmaßstab basierenden Reform immer anzupassen sind, sobald sich Renten anders entwickeln als ursprünglich prognostiziert. 130

Dr. Matthias Modrzejewski, Karlsruhe – **Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten**

Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Krankheitskosten ist einer der Hauptanwendungsfälle im Recht der außergewöhnlichen Belastungen. Die Eigenbeteiligung des Steuerpflichtigen, die in Form der zumutbaren Belastung in § 33 Abs. 3 EStG vorgesehen ist, stößt hierbei vielfach auf Kritik. Der Beitrag geht unter Berücksichtigung der sozial(versicherungs-)rechtlichen Wertungen der Frage nach, ob diese Kritik verfassungsrechtlich fundiert ist. 144

Felix Werthebach, Düsseldorf – **Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen – ein systematischer Ansatz**

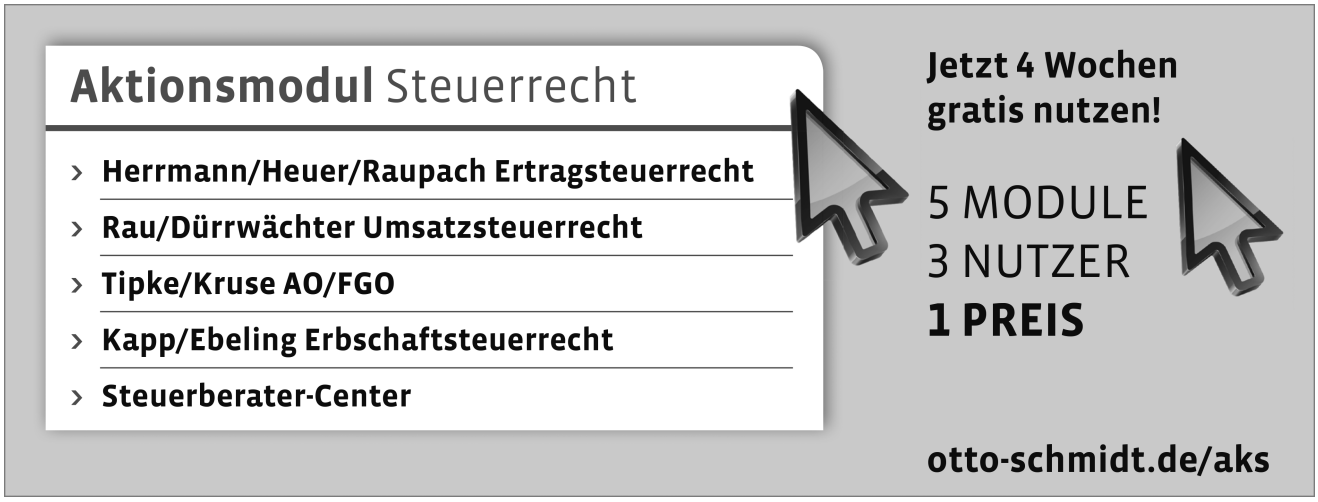
Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen (SBV) stellt im Rahmen von Umstrukturierungen ein häufiges Problem dar, welches nicht selten finanzgerichtliche Klärung erfordert. Insbesondere unerkannt notwendiges SBV kann die angestrebte Steuerneutralität eines Umstrukturierungsvorgangs konterkarieren. Der nachfolgende Beitrag systematisiert – ausgehend von den steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen des SBV – die vielfältige Rechtsprechung und entwickelt daraus einen strukturierten Prüfprozess, durch welchen SBV im Rechtskreis des Mitunternehmers zielgerichtet identifiziert und das Risiko negativer Steuerfolgen durch latentes SBV minimiert werden kann. Ferner trägt der aufgezeigte Ansatz zur Weiterentwicklung bestehender SBV-Grundsätze bei. 154

Prof. Dr. Susanne Tiedchen, Cottbus – **Der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG**

Mit Beschluss vom 29. März 2017 hat das Bundesverfassungsgericht § 8c Satz 1 bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. für verfassungswidrig erklärt. Damit ist teilweise geklärt, inwieweit die Einschränkung der Verlustnutzung von Kapitalgesellschaften zulässig ist. Gleichwohl bleiben noch offene Fragen. Der Beitrag zeichnet die Geschichte der Regelung nach, beschreibt die derzeitige rechtliche Situation und macht einen Vorschlag für eine gesetzliche Neuregelung. 173

Dr. Christian Kahlenberg / Satenik Melkonyan, Berlin/Frankfurt/O. – **Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse**

Seit ihrer Einführung im Jahr 1972 ist die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung Gegenstand von wissenschaftlichen Kontroversen. Wie schwer dem Gesetzgeber eine zeitgemäße Anpassung der Grundkonzeption fällt, illustriert die nicht fristgerechte Umsetzung der sog. Anti-Tax-Avoidance-Directive. Ähnlich verhält es sich mit der Gewerbesteuer. Insbesondere im Zusammenspiel von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer zeigt sich der notwendige Abstimmungsbedarf. Vor dem Hintergrund jüngerer Rechtsprechung, der anschließenden profiskalischen Reaktion des Gesetzgebers sowie der Vorgaben des Sekundärrechts ist das Zusammenwirken von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer gegenwärtig sehr aktuell, wissenschaftlich aber nicht hinreichend fundiert diskutiert worden. Diese Forschungslücke möchte der vorliegende Beitrag schließen. Im Kern wird analysiert, ob die Hinzurechnungsbesteuerung eine Gewerbesteuerbelastung bei kapitalistischen Anteilseignern erfordert und welche Konsequenzen daraus für Gewinnausschüttungen von Zwischengesellschaften zu ziehen sind. 182



Inhalt

Dr. Arne Schnitger, Berlin – **Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des AOA (insbesondere) nach innerstaatlichem Recht**

Der Besteuerung von Betriebsstätten kommt im internationalen Steuerrecht seit jeher eine zentrale Bedeutung zu. Auch in der heutigen Zeit gilt dies unverändert, wie die Diskussion um die Erfassung digitaler Betriebsstätten beweist. Neben der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist häufig aber noch entscheidender, welcher Gewinn dieser zuzuweisen ist. Bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurde mit dem AOA sowie dessen Umsetzung in § 1 Abs. 5 AStG eine neue Richtung eingeschlagen. Hier stellen sich in Folge der systematischen Verankerung und Ausgestaltung der Vorschrift eine Reihe grundlegender Fragen bei der Anwendung des AOA nach innerstaatlichem Recht, denen sich der folgende Beitrag widmet. 195

Aus der internationalen Diskussion

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

Dominik von Armansperg – **Ari Glogower: Taxing Inequality (New York University Law Review, Vol. 93, No. 6, 2018, S. 1421).** 202

Gustavo Weiss de Resende – **Marilyne Sadowsky: Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (Revue de Droit Fiscal nº 45, 2018, S. 7).** 203

Wussten Sie schon ...

Im **Onlinemodul 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

Garantiert Mehrwert.

Der Kommentar von *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut* ist das Standardwerk für Umstrukturierungen der Oberklasse. Die umfassende und ausgewogene Kommentierung hilft Ihnen, selbst die größten oder komplexesten Umstrukturierungen souverän und fehlerfrei zu beraten.

Bestellen Sie jetzt unter **otto-schmidt.de/rug3**

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

ISSN: 0341-2954

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

Hinweise für Autoren und Einsender: Bitte senden Sie alle Manuskripte 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.

a) 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.

b) 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.

c) Der Begutachtungsprozess soll in jeder Begutachtungsrunde spätestens nach acht Wochen abgeschlossen sein.

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

2. Juristische Beiträge

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

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

StuW Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Abhandlungen

*Dr. Stefan Bach, Berlin**

100 Jahre deutsches Steuersystem: Revolution und Evolution

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Zentralisierung, Modernisierung und steigende Steuerbelastungen 1920–1933
III. Konsolidierung und Mobilisierung für Gewaltherrschaft, Eroberungspolitik und Völkermord 1933–1945
IV. Wiederaufbau und „Wirtschaftswunder" bei hohen Steuersätzen 1945–1965
V. Globalsteuerung, Wohlfahrtstaat und Konsolidierung 1965–1982
VI. Angebotsökonomische Kurskorrekturen und Finanzierung der deutschen Einheit 1982–1995
VII. (Neo)liberale Steuerreformen 1995–2009
VIII. Steigende Belastungen, Verteilungs- und Entlastungsdiskussion seit 2009
IX. Ausblick

Die „Erzbergerschen Steuer- und Finanzreformen" 1919/20 haben das deutsche Steuer- und Finanzsystem nahezu vollständig umgestaltet, modernisiert und stark ausgebaut. Wesentliche Elemente dieser Reformen haben bis heute Bestand – die Grundstrukturen des Steuersystems und der Steuerrechtsordnung sowie der zentralistische kooperative Finanzföderalismus. Das NS-Regime konsolidierte die Reformen und erhöhte die Steuerbelastungen weiter. Wiederaufbau und „Wirtschaftswunder" starteten bei hohen Einkommensteuersätzen, Unternehmensteuern und Vermögensteuern, die erst schrittweise gesenkt wurden. Steuervergünstigungen unterstützten die Struktur- und Regionalpolitik seit den 50er Jahren, der Sozialstaat wurde ausgebaut, seit den 60er Jahren wurden gesamtwirtschaftliche Stabilisierungsziele verfolgt. Ab den 70er Jahren dominierten Strukturprobleme und Konsolidierung die Steuer- und Finanzpolitik, seit den 80er Jahren angebotsökonomische und (neo)liberale Reformagenden. Die Steuern auf hohe Einkommen und Vermögen wurden gesenkt, die indirekten Steuern ausgebaut. Seit der Finanzkrise 2008 stehen Verteilungsfragen wieder stärker im Vordergrund.

The Erzberger reforms of 1919/20 have almost completely reshaped, modernized and substantially expanded Germany's taxes and public finances. Constitutional elements of these reforms are still in place today – the basic structures of the tax system and the tax law, as well as the centralized cooperative fiscal federalism. The Nazi regime consolidated the reforms and further increased the tax burden. Reconstruction and "Wirtschaftswunder" started with high income tax rates, corporate taxes and property taxes, which were only gradually reduced. Tax benefits have supported structural and regional policy since the 1950s, the welfare state has been expanded, and macroeconomic stabilization objectives have been pursued since the 1960s. From the 1970s onwards, structural problems and budget consolidation dominated fiscal and tax policy, since the 1980s supply-side economics and (neo)liberal reform agendas. Taxes on high income and wealth were lowered, and indirect taxes increased. Since the

* Dr. *Stefan Bach* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am DIW Berlin. Der Autor dankt *Giacomo Corneo*, *Marc Buggeln*, *Lars Döpking*, *Alexander Leipold*, *Charlotte Bartels*, *Sebastian Huhnholz*, *Rainer Fremdling*, *Joachim Wieland*, *Christine Osterloh-Konrad* und *Sebastian Eichfelder* für wertvolle Hinweise und Anmerkungen. Ansonsten gilt das Übliche.

financial crisis of 2008, distribution issues are again in the foreground.

I. Einleitung

In knapp einem Jahr wird das deutsche Steuersystem 100 Jahre alt. Von Mitte 1919 bis Frühjahr 1920 wurden in einem beispiellosen Kraftakt die „Erzbergerschen Steuer- und Finanzreformen" durchgezogen, maßgeblich vorangetrieben und durchgesetzt vom damaligen Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger*, dem führenden Politiker des linken Flügels der Zentrumspartei.[1]

„Der Krieg ist der Verwüster der Finanzen" – so eröffnete *Erzberger* seine erste Rede vor der Weimarer Nationalversammlung.[2] Hintergrund war die desaströse Lage der öffentlichen Finanzen nach der Niederlage im Ersten Weltkrieg. Trotz (oder wegen) des extremen Zeitdrucks und der chaotischen politischen Lage gelang eine nahezu vollständige Umgestaltung, Modernisierung und Zentralisierung des Steuer- und Finanzsystems, deren wesentliche Elemente bis heute Bestand haben. Steueraufkommen und -belastungen wurden nahezu verdoppelt. Ohne Übertreibung kann man von einer Jahrhundertreform sprechen – die einzige wirklich grundlegende Steuer- und Finanzreform, die es in Deutschland seit dem 19. Jahrhundert bis heute gegeben hat.

Gemessen an diesen Umbruch verliefen die Steuerreformprozesse seither moderat und in geordneten Bahnen – Evolution statt Revolution. Steuersystem und Finanzausgleich wurden weiterentwickelt und an die Veränderungen in Wirtschaft und Gesellschaft angepasst. Ferner wurde die Besteuerung für viele außerfiskalische Zwecke instrumentalisiert: von der Altersicherung über die Familienpolitik bis zu Umweltpolitik und Wohnungsbauförderung. Die Grundfesten des Steuersystems hat das aber kaum berührt. Wesentliche Institutionen der Erzberger-Reformen sind bis heute prägend – die Abgabenordung, die Finanzgerichtsbarkeit, die Grundstrukturen des Steuersystems und der Finanzverwaltung oder der zentralistische kooperative Finanzföderalismus.

Auch bei Aufkommen und Belastungen markieren die Erzbergerschen Reformen den Durchbruch des modernen Steuerstaats in Deutschland. Die Finanzierung des Ersten Weltkriegs und dessen Folgen bedeutete ähnlich wie in anderen Ländern eine Niveauverschiebung („displacement effect") in der wirtschaftlichen Bedeutung des Staatsektors und bei der Akzeptanz von Steuerbelastungen.[3] Das NS-Regime konsolidierte die Reformen und erhöhte die Belastungen weiter. Spätestens seit den 50er Jahren bewegte sich die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung in Deutschland auf derzeitigem Niveau, die Sozialbeiträge wuchsen seitdem weiter. Heute dominieren Sozialstaat, Infrastruktur und sonstige Daseinsvorsorge die öffentlichen Ausgaben.

Debatten um Höhe und Struktur der Steuer- und Abgabenbelastung sind spätestens seit Erzbergers Zeiten eine prominente Konstante der Finanz- und Wirtschaftspolitik. Auch dabei sind die ideologischen Grundierungen vergleichsweise stabil geblieben.[4] (Neo)liberale und Konservative kritisieren zumeist die hohen Belastungen. Sie fürchten eine Erosion der Eigentums- und Wirtschaftsordnung sowie negative Wirkungen auf Wachstum und Wohlstand. Der Steuerstaat soll sich auf ordnungspolitische Rahmensetzungen und die Bereitstellung der wesentlichen öffentlichen Güter beschränken sowie hohe Belastungen von Leistungseinkommen vermeiden. Linksliberale und Linke sehen den Steuerstaat dagegen als Grundpfeiler des Interventions- und Wohlfahrtsstaates. Konjunktursteuerung, Regional- und Strukturpolitik, soziale Sicherung und breite Daseinsvorsorge sollen die Instabilität des Kapitalismus und dessen Tendenz zur Ungleichheit korrigieren sowie gesellschaftliche Ziele verfolgen. Ausreichende und progressive Steuern sind zentrale Elemente dieser Politik.

Spätestens seit den 50er Jahren gilt das Steuersystem als zu kompliziert und reformbedürftig. Alle 15 bis 25 Jahre wurden Debatten zu einer „grundlegenden Steuerreform" geführt. Doch diese verliefen weitgehend im Sand, wenn die Reformkonzepte konkreter wurden und politische Kompromisse geschmiedet werden mussten. Die wesentlichen Verschiebungen in den öffentlichen Finanzen wurden vom wirtschaftlichen und sozialen Wandel vorangetrieben, auf den die Steuerpolitik mit graduellen Anpassungen reagierte. Dadurch wuchs die Komplexität des Steuersystems.

Dieser Beitrag gibt einen Überblick zur Entwicklung des deutschen Steuersystems seit den Erzbergerschen Reformen. Dazu werden die wesentlichen Entwicklungsphasen mit ihren politischen und sozioökonomischen Hintergründen chronologisch dargestellt.

II. Zentralisierung, Modernisierung und steigende Steuerbelastungen 1920–1933

Vor dem Ersten Weltkrieg lag die gesamtwirtschaftliche Steuerquote – das Steueraufkommen in Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP) – in Deutschland bei etwa 8 Prozent.[5] Hinzu kamen Sozialbeiträge i.H.v. 2 Prozent des BIP sowie erhebliche Erwerbseinkommen, die alleine aus den Staatseisenbahnen der Länder bis zu 1,5 Prozent des BIP ausmachten.[6] Die Steuerkompetenzen lagen weitgehend bei den Ländern. Diese hatten

1 Deutsche Biographie: *Erzberger, Matthias*; *Klaus Epstein* (1976): Matthias Erzberger und das Dilemma der deutschen Demokratie. Frankfurt/M. u.a.: Ullstein, S. 373 ff.

2 *Matthias Erzberger* (1919): Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens. 1. Rede, gehalten am 8.7.1919 in der Nationalversammlung zu Weimar. Berlin: Hobbing 1919.

3 *Richard M. Bird* (1972): The „Displacement Effect": A Critical Note. Finanzarchiv N.F. 30, S. 454–463; *Kenneth Scheve*, *David Stasavage* (2016): Taxing the Rich. A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe. Princeton University Press.

4 *Marc Buggeln* (2018): Die Debatten um staatliche Zugriffsmöglichkeiten auf den privaten Reichtum. Der Einkommensteuerspitzensatz in Deutschland 1871–1955. Vierteljahrschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte 105, S. 337–364; *Lars Döpking* (2018): Fiskalregime – eine andere Geschichte des modernen Staates. Mittelweg 36 1/2018, S. 3–28; *Stefan Bach* (2017): Permanente Steuerreform. Steuerpolitische Leitbilder und Entwicklungstrends der vergangenen Jahrzehnte. In: Steuerpolitik. Aus Politik und Zeitgeschichte (APuZ) 23–25/2017, S. 11–17.

5 *Mark Spoerer* (2015): Öffentliche Finanzen. In: Thomas Rahlf (Hrsg.): Deutschland in Daten. Zeitreihen zur Historischen Statistik. Bundeszentrale für politische Bildung, S. 106; *Volker Hentschel* (1983): Steuersystem und Steuerpolitik in Deutschland 1890–1970. In: Werner Conze, M. Rainer Lepsius (Hrsg.): Sozialgeschichte der Bundesrepublik Deutschland. Beiträge zum Kontinuitätsproblem. Stuttgart: Klett-Cotta, S. 264 ff.

6 Vgl. für Preußen *Rainer Fremdling* (1980): Freight Rates and State Budget: the Role of the National Prussian Railways 1880–1913. Journal of European Economic History 9, S. 21–39.

zwar begonnen, ihre Steuersysteme zu modernisieren. Prägend war die Entwicklung in Preußen, dem mit Abstand größten Bundesland, das im Zuge der „Miquelschen Steuerreformen" 1891 bis 1893 seine Steuern neu geordnet und eine moderne Einkommensteuer sowie eine ergänzende Vermögensteuer eingeführt hatte.[7] Aufkommen sowie Belastungen von höheren Einkommen und Vermögen blieben aber niedrig, das Reich war finanziell schwach ausgestattet und auf Zuweisungen der Länder angewiesen („Matrikularbeiträge").

Während des Ersten Weltkrieges erhöhte man die Steuern und führte eine allgemeine Umsatzsteuer ein. Die immensen Kriegskosten wurden aber weitgehend schuldenfinanziert. Nach der militärischen Niederlage drohte der finanzielle Kollaps. Die gesamte Staatsverschuldung lag Mitte 1919 bei etwa 150 Prozent des BIP. Hinzu kamen hohe Ausgaben für Demobilisierung, Wiederankurbelung der zivilen Wirtschaft, Besatzungskosten und Kriegsopferversorgung. Ferner drohten immense Reparationsforderungen der Siegermächte. Die hohe laufende Verschuldung durch Geld- und Kreditschöpfung heizte die Inflation weiter an. Eine deutliche Steigerung der Staatseinnahmen war unerlässlich für die finanzielle Stabilisierung. Dazu mussten Steuersystem und öffentlichen Finanzen grundlegend modernisiert und umgestaltet werden.

Bereits seit der Mitte des Krieges entwickelte die kaiserliche Reichsregierung Konzepte für deutliche Steuererhöhungen und eine Zentralisierung der Staatsfinanzen. Unmittelbar nach Waffenstillstand und politischem Umbruch im November 1918 begannen die Planungen zu umfassenden Steuer- und Finanzreformen.[8] Nach der Verabschiedung des Versailler Vertrags und der Weimarer Verfassung im Sommer 1919 peitschte die neue Reichsregierung unter Führung von Finanzminister *Matthias Erzberger* (Zentrum) und Reichskanzler *Gustav Bauer* (SPD) bis März 1920 zahlreiche Reformpakete durch die Entscheidungsgremien.[9] Dabei stützten sie sich auf die „Weimarer Koalition" aus Mehrheits-SPD, katholischem Zentrum und linksliberaler DDP im Reichstag und in zahlreichen Ländern.

In 16 Gesetzen wurden alle wesentlichen Steuern zentralisiert, modernisiert und deren Belastungen zumeist deutlich erhöht. Bei der Einkommensteuer galt nun ein progressiver Steuertarif bis zu 60 Prozent. Eingeführt wurden Quellenabzüge (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuern) sowie die Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz von 20 Prozent ab 1922. Die Umsatzsteuer wurde als allgemeine Verbrauchsteuer ausgebaut und schrittweise auf 2,5 Prozent erhöht sowie die Grunderwerbsteuer eingeführt. Gewinn- und Vermögensabgaben sollten Vermögenszuwächse abschöpfen, die Erbschaftsteuer wurde ausgeweitet und ab 1923 die Vermögensteuer erhoben. Den Ländern verblieben nur wenige Steuerkompetenzen, sie wurden in einen Finanzausgleich mit dem Reich einbezogen.

Administrativ begleitet wurden die Reformen durch die Übernahme der Verwaltung fast aller Steuern durch das Reich.[10] Dafür wurde in den Folgejahren eine spezialisierte und professionalisierte Finanzverwaltung aufgebaut. Mit der Reichsabgabenordnung entstand ein gesondertes Steuerverwaltungsrecht, ferner wurde eine eigenständige Finanzgerichtsbarkeit eingeführt. Auch die Steuerberatung entwickelte sich in den Folgejahren zu einem eigenständigen freien Beruf.

Erzberger selbst erlebte die Weiterentwicklung seiner Reformen nicht mehr. Nach persönlichen Auseinandersetzungen mit politischen Gegnern trat er im März 1920 zurück. Er wurde zur Symbolfigur der in bürgerlich-konservativen Kreisen verhassten Republik – nicht nur aufgrund der Steuer- und Finanzreformen, sondern weil er sich in den letzten Kriegsjahren für einen Verständigungsfrieden eingesetzt und im November 1918 die deutsche Delegation geleitet hatte, die den Waffenstillstand unterzeichnete. Im August 1921 wurde er von Rechtsradikalen ermordet.

Die Steuer- und Finanzreformen konnten das Abrutschen in die Hyperinflation 1923 nicht verhindern. Nach der Währungsstabilisierung leisteten sie jedoch gute Dienste bei der Konsolidierung der öffentlichen Finanzen. Diese gelang durch rigorose Steuererhebung, Steuererhöhungen und Ausgabendisziplin. Im Zuge weiterer Reformen wurden in den nächsten Jahren zahlreiche steuertechnische Mängel und Übergangsregelungen beseitigt.[11] Ab 1925 reduzierte die regierende bürgerlich-konservative Koalition die hohen Steuerbelastungen, der Spitzensatz der Einkommensteuer sank auf 40 Prozent, der Umsatzsteuersatz auf 0,75 Prozent. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer wurden steuertechnisch überarbeitet, das Bewertungsgesetz schaffte einheitliche Besteuerungsgrundlagen für sämtliche vermögensbezogenen Steuern. Die Geldvermögensverluste durch die Inflation wurden nur restriktiv aufgewertet, vor allem nicht bei den Staatsschulden. Verbliebene private Schuldnergewinne wurden durch Steuern abgeschöpft, insbesondere durch die Gebäudeentschuldungssteuern der Länder.

Nach Inflation und Währungsstabilisierung lag die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung bei 15 Prozent des BIP und hatte sich damit gegenüber den Jahren vor dem Ersten Weltkrieg verdoppelt.[12] Auch die Sozialbeiträge waren ausgeweitet worden und wurden weiter erhöht, vor allem durch die Einführung

7 *Mark Spoerer* (2004): Steuerlast, Steuerinzidenz und Steuerwettbewerb. Verteilungswirkungen der Besteuerung in Preußen und Württemberg (1815–1913). Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte, Beiheft, 6 (6). Berlin: Akademie-Verlag; *Andreas Thier* (1999): Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie. Steuerreformen in Preußen 1871–1893. Ius Commune Sonderheft 119. Frankfurt/M.: Klostermann.

8 *Marc Hacker* (2013): Gibt es „Gerechtigkeit" in der Steuerpolitik? Der politisch-philosophische Diskurs über Recht und Gerechtigkeit am Beispiel der Entstehung des modernen Einkommensteuerrechts in der Weimarer Republik. Dissertation FU Berlin, S. 105 ff.

9 *Klaus Epstein* (1976), Fn. 1, S. 373 ff.; *Hans-Peter Ullmann* (2005): Der deutsche Steuerstaat: Geschichte der öffentlichen Finanzen vom 18. Jahrhundert bis heute. München: Beck, S. 101 ff.; *Carl-Ludwig Holtfrerich* (1986): Rüstung, Reparationen und Sozialstaat. In: Uwe Schultz (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer. München: Beck, S. 200 ff.; *Theodor Eschenburg* (1973): Matthias Erzberger. Der große Mann des Parlamentarismus und der Finanzreform. München: Piper, S. 140–154.

10 *Peter-Christian Witt* (1975): Reichsfinanzminister und Reichsfinanzverwaltung. Zum Problem des Verhältnisses von politischer Führung und bürokratischer Herrschaft in den Anfangsjahren der Weimarer Republik (1918/19-1924). Vierteljahrshefte für Zeitgeschichte 23, S. 1–61. Zur Umsetzung der Reformen auf lokaler Ebene vgl. *Thomas Ellwein* (1997): Der Staat als Zufall und als Notwendigkeit: Die jüngere Verwaltungsentwicklung in Deutschland am Beispiel Ostwestfalen-Lippe. Band 2. Opladen: Westdeutscher Verlag, S. 164 ff.

11 *Marc Buggeln* (2018), Fn. 4; *Marc Hacker* (2013), Fn. 8, S. 201 ff.; *Fritz Terhalle* (1925): Zur Reichsfinanzreform von 1925. Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 80, S. 289–340.

12 Eine Zeitreihe zu Aufkommen und Struktur der Steuern und Sozialbeiträge in Relation zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) seit 1925 ist zusammengestellt in *Stefan Bach* (2018): 100 Jahre deutsches Steuersystem: Revolution und Evolution. DIW Berlin Discussion Papers 1767, S. 5.

der Arbeitslosenversicherung 1927. In den Grundstrukturen des Aufkommens entstand nach den Erzbergerschen Reformen das heutige Steuersystem mit Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern einerseits sowie den Einkommensteuern einschließlich Körperschaft- und Gewerbesteuer andererseits als den beiden Grundpfeilern des Steuerstaates. Die vermögensbezogenen Steuern hatten damals ein viel größeres Gewicht als heute. Dies betraf zum einen Grundsteuer, Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrsteuern, zum anderen Vermögensteuer und Vermögensabgaben. Die Gebäudeentschuldungssteuern der Länder, die sich zumeist am preußischen Modell der „Hauszinssteuer" orientierten, belasteten indirekt Vermögen und Schuldnergewinne der Immobilienbesitzer und erzielten ein hohes Aufkommen von bis zu 2 Prozent des BIP im Jahr.[13] Diese Mittel wurden überwiegend für den Wohnungs- und Städtebau eingesetzt. Sie ermöglichten eine erhebliche Steigerung der Investitionen in diesen Bereichen. Innerhalb der indirekten Steuern hatte die Umsatzsteuer ein deutlich geringeres Gewicht als heute, die Verbrauchsteuern auf Tabak, Alkoholika und diverse weitere Konsumgüter dominierten das Aufkommen.

Die Wirtschafts- und Sozialpolitik der Weimarer Republik war im Vergleich zum Kaiserreich deutlich interventionistischer und wohlfahrtsstaatlicher ausgerichtet. Die sozialen Sicherungssysteme und die öffentliche Daseinsvorsorge wurden ausgebaut. In diesem Kontext entstand eine intensive Diskussion über die Tragfähigkeit der hohen Steuer- und Abgabenbelastungen für Wirtschaft und Bevölkerung, die den heutigen Debatten gleicht.[14] Wirtschaftsverbände sowie liberale und konservative Politiker verlangten Entlastungen, während Sozialkonservative, Linksliberale, Sozialdemokraten und Gewerkschaften die wohlfahrtsstaatlichen Errungenschaften erhalten und ausbauen wollten. Auch die außenwirtschaftlichen Bezüge der nationalen Besteuerung wurden damals virulent. Die Kapitalflucht nahm zu, nicht zuletzt angesichts der deutlich höheren Steuerbelastungen.[15] Unter der Schirmherrschaft des Völkerbundes wurden die Doppelbesteuerungsabkommen systematisiert und koordiniert, unter maßgeblicher Beteiligung von deutschen Steuerrechtlern.[16]

Deutschland war von der Weltwirtschaftskrise sehr stark betroffen. Von 1929 bis 1932 sanken das reale BIP um 20 Prozent, die Verbraucherpreise um 22 Prozent und die Beschäftigung um über 6 Millionen Personen, die Arbeitslosenquote stieg auf 30 Prozent.[17] Die Austeritäts- und Deflationspolitik der Präsidialkabinette ab 1930 sah kaum Steuerentlastungen vor, vielmehr wurden die Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern erhöht und ein Zuschlag zur Einkommensteuer als Krisensteuer eingeführt, auch die Länder und Gemeinden erhöhten die Grund- und Gewerbesteuer. Im Zusammenwirken mit den weitgehend einkommens- und preisunabhängigen Verbrauch- und Vermögensteuern stieg die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung auf über 18 Prozent des BIP, die Sozialbeiträge machten 6 Prozent des BIP aus.[18] Erst ab 1932, als die Reparationen endgültig abgelöst wurden, die Weltwirtschaft sich erholte und die wirtschaftliche Depression zu Ende ging, wurden moderate Ausgabenprogramme und Steuervergünstigungen beschlossen, bei Einkommen- und Körperschaftsteuer gab es Steuergutschriften für künftige Veranlagungsjahre.

III. Konsolidierung und Mobilisierung für Gewaltherrschaft, Eroberungspolitik und Völkermord 1933–1945

Wie auch in anderen Bereichen war das NS-Regime recht erfolgreich darin, die Institutionen von Steuersystem und öffentlichen Finanzen formal zu erhalten, sie aber schrittweise still und effizient in den Dienst von Gewaltherrschaft, Eroberungspolitik und Völkermord zu stellen.[19] Entgegen den Versprechungen auf breite Steuerentlastungen wurde das Steuersystem konsolidiert und effektiver gemacht, die Steuerbelastungen stiegen mit Aufrüstung und Kriegswirtschaft deutlich an. Die Finanzverwaltung behielt zunächst eine gewisse Autonomie und versuchte lange, einen rechtsstaatlichen Anschein zu wahren, die ideologischen Interventionen blieben im Alltagsgeschäft gering. Letztlich kooperierte sie aber loyal und effizient mit Partei, Sicherheitsbehörden und Militärs bei der Kriegsfinanzierung, bei der wirtschaftlichen Ausgrenzung, Ausbeutung und Vernichtung der jüdischen Bevölkerung, anderer Minderheiten und politischer Gegner sowie bei der Ausbeutung der besetzten Länder.

Die Steuerreformen von 1934 bis 1936 entwickelten das Steuersystem organisch weiter, indem sie die hektischen und häufig improvisierten Steuerreformen der 20er Jahre technokratisch konsolidierten. Dabei wurden vor allem Steuertechnik und -verwaltung verbessert. Das Einkommensteuergesetz bekam in Paragraphenfolge und Einkünfteermittlung sein heutiges Gesicht. Auch die Regelungen zu Umsatz-, Vermögen-, Kapitalverkehr- und Erbschaftsteuer wurden überarbeitet. Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften und Einzelunternehmen wurde steuerlich gefördert. Für das Stichjahr 1935 wurde eine erste Einheitsbewertung des Grund-

13 Die Gebäudeentschuldungssteuern belasteten in der Regel die Bruttomiete, die Steuersätze wurden jedoch nach der Höhe der Verbindlichkeiten vor der Inflation differenziert, dazu *Arthur Cohen* (1931): Die Hauszinssteuer (Steuer zum Geldentwertungsausgleich, Gebäudeentschuldungssteuer). Finanzarchiv 48, S. 124–156; *Peter-Christian Witt* (1979): Inflation, Wohnungszwangswirtschaft und Hauszinssteuer. Zur Regelung von Wohnungsbau und Wohnungsmarkt in der Weimarer Republik. In: Lutz Niethammer (Hrsg.): Wohnen im Wandel. Beiträge zur Geschichte des Alltags in der bürgerlichen Gesellschaft. Wuppertal: Hammer, S. 385–407.

14 *Hans-Peter Ullmann* (2005), Fn. 9, S. 123 ff.

15 In den 20er Jahren etablierte sich die Schweiz als internationaler Finanzplatz für Vermögensverwaltung, wozu wohl die Kapitalflucht aus Deutschland maßgeblich beigetragen hat, dazu *Thomas Piketty*, *Gabriel Zucman* (2014): Wealth-Income Ratios in Rich Countries, 1700–2010. Data Appendix, S. 92 und *Christophe Farquet*, *Matthieu Leim* (2015): Catch me if you can! Switzerland, the market for tax evasion and fiscal diplomacy from the League of Nations to the OECD, 1920–1990. Mimeo. Kapitalflucht aus Deutschland nach Waffenstillstand und Versailler Vertrag thematisierte bereits *John Maynard Keynes* (1920): The Economic Consequences of the Peace. New York: Harcourt, Brace, and Howe, S. 177 ff.

16 *Christoph Bräunig* (2016): Herbert Dorn (1887–1957). Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht. Beiträge zur Rechtsgeschichte des 20. Jahrhunderts, Band 90. Tübingen: Mohr Siebeck.

17 *Harold James* (1988): Deutschland in der Weltwirtschaftskrise 1924–1936. Stuttgart: DVA; *Albrecht Ritschl* (2002): Deutschlands Krise und Konjunktur 1924–1934. Binnenkonjunktur, Auslandsverschuldung und Reparationsproblem zwischen Dawes-Plan und Transfersperre. Berlin: Akademie.

18 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

19 *Ralf Banken* (2018): Hitlers Steuerstaat: Die Steuerpolitik im Dritten Reich. Berlin/Boston: De Gruyter Oldenbourg; *Hans-Peter Ullmann* (2005), Fn. 9, S. 141 ff.

vermögens durchgeführt. Diese Werte gelten in angepasster Form bis heute in den neuen Bundesländern.

Die Steuerverwaltung wurde effektiver und restriktiver gestaltet, was die steuerliche Durchdringung von Wirtschaft und Gesellschaft deutlich erhöhte. Dazu wurden die Finanzverwaltung neu organisiert, insbesondere spezialisierte Finanzämter und Stabsstellen eingerichtet, die Ausbildung der Steuerbeamten verbessert, Buchführungsvorschriften, Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen sowie die Betriebsprüfungen verschärft, Gesetze und Anwendungsvorschriften zugunsten des Fiskus ausgelegt und die Finanzgerichtsbarkeit eingeschränkt. Die Zentralisierung der Staatsgewalt marginalisierte die Länder auch finanzpolitisch, das Aufkommen von Gewerbe- und Grundsteuer wurde den Gemeinden übertragen.

Nach der Machtübernahme 1933 verabschiedete sich das NS-Regime schnell von der Deflations- und Austeritätspolitik. Zunächst wurden Steuererleichterungen für Investitionen gewährt sowie Arbeitsbeschaffungsprogramme, Infrastrukturinvestitionen und vor allem Rüstungsprogramme sukzessive ausgeweitet. Die Löhne wurden niedrig gehalten, das Wachstum zog an, zugleich gerieten die öffentlichen Haushalte in höhere Defizite.[20] Um diese zu kaschieren, nutzte man intensiv die „geräuschlose" Finanzierung durch Schattenhaushalte und privatrechtliche Zweckgesellschaften, die sich im Bankensystem refinanzierten („Mefo-Wechsel" etc.). Ab 1936 wurden Preisregulierungen und die Zentralplanung ausgebaut. Mit steigendem Inflationsdruck wurden Steuererhöhungen unumgänglich, die im Regime umstritten waren und mit Rücksicht auf die öffentliche Wahrnehmung vor allem Unternehmen und Spitzenverdiener betrafen.

Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer stieg auf 50 Prozent, zugleich wurden Vergünstigungen für Familien und Landwirte ausgeweitet. Ab 1936 liefen die Steuervergünstigungen für Unternehmen aus, die Körperschaftsteuer wurde schrittweise auf 40 Prozent angehoben und einzelne Verbrauchsteuern erhöht. Dadurch erhöhte sich die gesamtwirtschaftliche Steuerquote bis 1939 auf knapp 25 Prozent des BIP und lag damit bereits über dem heutigen Niveau.[21] Mit dem Übergang zur Kriegswirtschaft wurden vor allem Einkommen- und Körperschaftsteuer weiter erhöht. Durch den Ausbau der Zentralplanung einschließlich breiter Preis- und Lohnregulierungen, versteckter Kreditfinanzierung im Bankensystem sowie der systematischen Ausbeutung der besetzten Länder konnte zunächst der Anschein finanzpolitischer Solidität aufrechterhalten werden. Im Zuge der Radikalisierung der Kriegs- und Vernichtungspolitik stiegen die Kriegskosten aber extrem an, sodass die Staatsfinanzen am Ende des Zweiten Weltkriegs komplett zerrüttet waren.

Bereits zu Beginn des NS-Regimes konfiszierten die Sicherheitsbehörden unter Mitwirkung der Finanzverwaltung das Vermögen von politischen Gegnern, insbesondere von KPD, SPD und deren Organisationen, von Gewerkschaften sowie von Einzelpersonen und Emigranten.[22] Die jüdische Bevölkerung und andere Minderheiten wurden schrittweise steuerlich diskriminiert.[23] Zunächst mussten sie Finanzverwaltung und Steuerberatung verlassen. Dann wurden Steuervergünstigungen bei der Einkommensteuer gestrichen und ihren Organisationen die Gemeinnützigkeit aberkannt. Die Reichsfluchtsteuer belastete den Vermögenstransfer von Emigranten ins Ausland beträchtlich. Nach den Novemberpogromen 1938 wurde eine konfiskatorische „Judenvermögensabgabe" erhoben.[24] Nach Beginn der Deportationen wurde das Vermögen der Betroffenen von der Finanzverwaltung konfisziert, sofern es nicht von lokalen Behörden, Parteiorganisationen oder Sicherheitsdiensten beschlagnahmt wurde oder der privaten Bereicherung diente. Nach Kriegsbeginn wurden die besetzten Länder systematisch ausgebeutet. Generell entwickelte sich im NS-Regime eine breite Korruption, Führungskader zahlten häufig keine Steuern.

IV. Wiederaufbau und „Wirtschaftswunder" bei hohen Steuersätzen 1945–1965

Nach der Kapitulation übernahmen die Besatzungsmächte das Steuersystem weitgehend unverändert, lediglich die originären nationalsozialistischen Regelungen wurden beseitigt.[25] Um die Besatzungskosten zu sichern und den Kaufkraftüberhang abzubauen, wurden die Steuerbelastungen noch erhöht, vor allem bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuersatz stieg auf 3 Prozent. Auch nach der Währungsreform 1948 und der schnellen Rückkehr zur Marktwirtschaft wurden die hohen Steuerbelastungen weitergeführt und erst schrittweise gesenkt.

In der jungen Bundesrepublik orientierte man sich grundsätzlich wieder am föderalistischen Steuer- und Finanzsystem der Weimarer Republik. Dabei wurde die Rolle der Länder formal gestärkt, faktisch blieb aber die starke Zentralisierung auf der Bundesebene bestehen. Dies betrifft vor allem die Gesetzgebungskompetenzen und den Steuerverbund bei den Gemeinschaftsteuern, der mit einem ergänzenden Finanzausgleich verbunden wurde – auch insoweit wirken die Reformen zu Beginn der Weimarer Republik bis heute nach. Die Verwaltung der wesentlichen Steuern einschließlich der Umsatzsteuer ging jedoch an die Finanzbehörden der Länder, diese übernahmen die entsprechenden Bereiche der Reichsfinanzverwaltung. Die Bundesfinanzverwaltung war im Wesentlichen nur für Verbrauchsteuern und Zölle zuständig, seit den Nullerjahren übernimmt sie zunehmend Aufgaben bei der Einkommens- und Umsatzbesteuerung. Als Mittelbehörden existierten bis 2007 gemeinsame Oberfinanzdirektionen von Bund und Ländern.

Wiederaufbau und „Wirtschaftswunder" starteten mit Spitzensätzen der Einkommensteuer von bis zu 95 Prozent, einem

20 *Albrecht Ritschl* (2002): Deficit spending in the Nazi recovery, 1933–1938: A critical reassessment. Journal of the Japanese and International Economies 16, 559–582.

21 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

22 Bundesministerium der Finanzen (2018): Das Vermögen der „Reichsfeinde" – Staatliche Finanzverwaltung und Gegnerverfolgung im nationalsozialistischen Deutschland. Monatsbericht des BMF. August 2018.

23 *Christiane Kuller* (2013): Bürokratie und Verbrechen: Antisemitische Finanzpolitik und Verwaltungspraxis im nationalsozialistischen Deutschland. München: Oldenbourg.

24 Zu Aufkommen und gesamtwirtschaftlicher Bedeutung *Rainer Fremdling* (2016): Wirtschaftsstatistik 1933–1945. In: *Albrecht Ritschl* (Hrsg.): Das Reichswirtschaftsministerium in der NS-Zeit. Wirtschaftsordnung und Verbrechenskomplex. Berlin/Boston: de Gruyter, S. 269 ff.

25 *Jutta Muscheid* (1986): Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949–1982. Berlin: Duncker & Humblot, S. 24 ff.; *Hans-Peter Ullmann* (2005), Fn. 9, S. 177 ff.; *Volker Hentschel* (1983), Fn. 5, S. 277.

Körperschaftsteuersatz von 60 Prozent und hohen Vermögensteuern. Wissenschaft, Wirtschaftsverbände und Öffentlichkeit drängten auf eine zügige Senkung, um Leistungsanreize und Kapitalbildung für den Wiederaufbau zu stärken.[26] Die alliierten Besatzungsmächte wollten aber den Haushaltsausgleich nicht gefährden, zumal auch in ihren Ländern die Steuerbelastungen gestiegen waren und hohe Einkommensteuersätze galten. Auch die Bundesregierung betrieb zunächst eine „Politik der geschlossenen Hand", um das Vertrauen von Bevölkerung, Kapitalmärkten und internationaler Gemeinschaft in die Solidität der Staatsfinanzen zurückzugewinnen. Ferner gab es auch in den Unionsparteien gewichtige Befürworter von hohen Steuern auf große Kapitaleinkommen und Vermögen.[27] Als Kompromiss setzte man auf starke Investitionsanreize, insbesondere mit den Abschreibungserleichterungen und Absetzungsmöglichkeiten der „Siebenerparagraphen" §§ 7a bis 7f EStG.[28] Der Körperschaftsteuersatz wurde 1954 auf 45 Prozent gesenkt, für Gewinnausschüttungen ein niedriger Steuersatz von 30 Prozent eingeführt. Der Umsatzsteuersatz stieg ab 1951 auf 4 Prozent. Das „Notopfer Berlin" zur Unterstützung von West-Berlin wurde von 1948 bis 1956 als Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben, ferner gab es einen Aufschlag zum Briefporto.

Im Zuge der günstigen wirtschaftlichen Entwicklung zogen die Steuereinnahmen schnell an, die gesamtwirtschaftliche Steuerquote stieg zeitweise auf über 25 Prozent des BIP.[29] Die öffentlichen Haushalte erzielten hohe Überschüsse, da die wachsenden Steuereinnahmen systematisch unterschätzt wurden.[30] Die Einkommen- und Unternehmensteuern sprudelten und die Umsatzsteuer etablierte sich endgültig als zweites Standbein des Steuersystems. Mit der beginnenden Massenmotorisierung und der Verbreitung von Ölheizungen wurde die Energiebesteuerung zur aufkommensstärksten Verbrauchsteuer, während die übrigen Verbrauchsteuern deutlich an Gewicht verloren.

Bemerkenswert ist das hohe Gewicht der Vermögensteuern in den 50er und 60er Jahren. Neben der Vermögensteuer mit einem jährlichen Aufkommen von bis zu 0,5 Prozent des BIP wurden Vermögensabgaben im Rahmen des Lastenausgleichs erhoben, die bis Mitte der 50er Jahre ein Aufkommen von über 1 Prozent des BIP im Jahr erzielten.[31] Die Mittel wurden zum Ausgleich von Kriegsschäden sowie für Entschädigungen an Vertriebene und NS-Opfer verwendet. Auch die Unternehmensteuern hatten deutlich größere Aufkommensanteile als heute. Unklar ist, inwieweit dadurch Haushalte mit hohen Einkommen und Vermögen tatsächlich belastet wurden. Angesichts von Kapitalknappheit und geringerer Wettbewerbsintensität auf vielen Märkten dürfte es leichter gefallen sein, die Steuerbelastungen vor- oder zurückzuwälzen.

Die hohen Einkommensteuersätze wurden dann schrittweise reduziert, der Spitzensatz sank auf 55 Prozent ab 1955 und auf 53 Prozent ab 1958. Im Rahmen dieser Reformen wurde auch das bis heute verwendete Konzept des Formeltarifs mit stetig steigenden Steuersätzen eingeführt (§ 32a EStG).[32] Ferner wurde 1958 das bis heute geltende Splittingverfahren für Ehepaare eingeführt, bei dem das gemeinsame zu versteuernde Einkommen hälftig auf die Partner aufgeteilt und versteuert wird. Das führt bei unterschiedlichen Einkommen der Ehepartner zu Steuervorteilen gegenüber einer Individualbesteuerung.

„Seit langem besteht in den Kreisen von Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung Einigkeit darüber, dass das Steuersystem der Bundesrepublik im ganzen wie in seinen Einzelheiten einer grundlegenden Reform bedarf", urteilten Anfang 1953 die wissenschaftlichen Beiräte beim Bundesministerium für Finanzen und beim Bundesministerium für Wirtschaft.[33] In den 50er Jahren entwickelte sich die Idee einer grundlegenden Reform des Steuersystems, die bis heute latent blieb und regelmäßig wiederkehrt. Damals sollte unter dem Leitmotiv „Organische Steuerreform" eine systematische „organische" Abstimmung des Steuersystems auf die marktwirtschaftliche Wirtschaftsordnung und auf den föderalen Staatsaufbau der Bundesrepublik vorgenommen werden.[34] Großen Widerhall in der breiten politischen Öffentlichkeit fand das schon damals nicht, die Steuerpolitik blieb interventionistisch und an den aktuellen politischen Herausforderungen orientiert. Ab Ende der 50er Jahre traten regional- und strukturpolitische Fragen in den Vordergrund, vor allem die Mittelstandsförderung, die Förderung strukturschwacher Gebiete und die Förderung einzelner Branchen wie Kohlebergbau, Schiffbau und Landwirtschaft („Grüner Plan").

Angesichts der nachhaltig hohen Steuer- und Abgabenbelastungen und der steigenden Sozialausgaben gab es in der Steuerrechts- und Staatsrechtslehre der 50er und 60er Jahre eine einflussreiche Debatte über das Spannungsverhältnis zwischen der liberalen Eigentumsordnung einerseits und den Umverteilungs- und Regulierungsansprüchen des Steuer- und Sozial-

26 Vgl. *Lukas Haffert* (2018): War mobilization or war destruction? The unequal rise of progressive taxation revisited. Review of International Organizations 44, S. 1–24; *Marc Buggeln* (2018), Fn. 4.

27 *Rudolf Uertz* (1981): Christentum und Sozialismus in der frühen CDU. Grundlagen und Wirkungen der christlichsozialen Idee in der Union 1945–1949. Stuttgart: DVA.

28 *Jutta Muscheid* (1986), Fn. 25, S. 44 ff.; *Zoltán Jákli* (1990): Vom Marshallplan zum Kohlepfennig: Grundrisse der Subventionspolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1948–1982. Opladen: Westdeutscher Verlag, S. 61 ff.

29 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

30 Die damit verbundenen Kontroversen zwischen Bundesregierung und Wirtschaftsforschungsinstituten führten 1955 zur Einrichtung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen", der bis heute besteht, Bundesministerium der Finanzen (2005): 50 Jahre Arbeitskreis „Steuerschätzungen". Berlin, Mai 2005.

31 *Richard Hauser* (2011): Zwei deutsche Lastenausgleiche – Eine kritische Würdigung. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 80, S. 103–122; *Jutta Muscheid* (1986), Fn. 25, S. 73 ff.

32 Zunächst verwendete man eine Logarithmusfunktion, vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern. BT-Drucks. 2/481, 29.4.1954, S. 101. Seit 1958 werden abschnittweise definierte Polynome verwendet. Die jeweils geltenden Einkommensteuertarife sind dokumentiert in *Bundesministerium der Finanzen* (2018): Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, S. 27 ff. Vgl. dazu auch Alfred Boss, *Hans Christian Müller*, *Axel Schrinner* (2013): Einkommensteuertarife in der Bundesrepublik Deutschland und ihre Folgen für die Belastung ausgewählter Haushaltstypen. Kiel Working Paper 1837; *Giacomo Corneo* (2005): The Rise and Likely Fall of the German Income Tax, 1958–2005. CESifo Econmic Studies, Vol. 51, 1/2005, S. 159–186; *Gebhard Kirchgässner* (1985): Die Entwicklung der Einkommensteuerprogression in der Bundesrepublik Deutschland. Finanzarchiv N.F. 43, S. 328–347.

33 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974): Entschließungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949–1973. Tübingen: Mohr (Siebeck), S. 9.

34 *Günter Schmölders* (1954): Organische Steuerreform. Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe. Berlin/Frankfurt a. M.; ders. (1953): Die Notwendigkeit der organischen Steuerreform. Finanzarchiv N.F. 14.1953/54, S. 21–87.

staats andererseits. Dabei sollte zunächst der Besteuerungseingriff von der Enteignung abgegrenzt werden. Im weiteren Sinne ging es um die Frage, inwieweit die Grundrechte auf Eigentum und wirtschaftliche Entfaltung angesichts des Sozialstaatsziels des Grundgesetzes mit stärker gemeinwirtschaftlichen oder staatswirtschaftlichen Wirtschaftsordnungen vereinbar seien.[35] Bis heute sind diese Aspekte präsent und relevant für verfassungsrechtliche Vorbehalte gegenüber hohen Steuerbelastungen, insbesondere bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen oder Vermögen, soweit diese in die Vermögenssubstanz eingreift („Halbteilungsgrundsatz", Vermögensteuer als „Sollertragsteuer").[36]

Mit den deutlich steigenden Masseneinkommen begann der Siegeszug der Einkommensteuer zur dominierenden Steuerquelle, deren Aufkommen bis Mitte der 60er Jahre auf 7,5 Prozent des BIP stieg. Trotz hoher nominaler und realer Einkommenszuwächse wurde der Einkommensteuertarif bis in die 70er Jahre nur wenig zurückgenommen. Dadurch wirkte die „kalte" und „warme" Progression nachhaltig, da immer mehr Steuerpflichtige in die Progressionszone des Tarifs aufstiegen. Zugleich verloren die indirekten Steuern an Bedeutung, vor allem die Verbrauchsteuern, sowie die vermögensbezogenen Steuern. Die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung verharrte auf einem Niveau von um die 24 Prozent des BIP.

Der Wohlfahrtsstaat wurde seit den 50er Jahren deutlich ausgebaut. Zunächst standen Kriegsopferversorgung, die Integration von Vertriebenen und Wohnungsbauprogramme im Vordergrund. Die weitreichende Rentenreform von 1957 beteiligte die Rentner an der dynamischen Einkommensentwicklung. Vermögensbildung und Wohneigentum wurden gefördert. Familienleistungen, Infrastruktur und kommunale Daseinsvorsorge wurden ausgebaut und die Grundsicherung in Form von Sozialhilfe und Wohngeld modernisiert. Die Sozialleistungen stiegen bis Mitte der 60er Jahre auf 20 Prozent des BIP, die Sozialbeiträge stiegen um 2 Prozentpunkte des BIP.

V. Globalsteuerung, Wohlfahrtstaat und Konsolidierung 1965–1982

Mit der „Sozialen Marktwirtschaft" war die Wirtschafts- und Sozialpolitik der jungen Bundesrepublik im Kern liberal-konservativ, entsprechend den politischen Machtverhältnissen, aber auch von den integrativen Ideen der katholischen Soziallehre beeinflusst („Rheinischer Kapitalismus"). Nach den traumatischen Erfahrungen mit NS-Gewaltherrschaft, Vernichtungskrieg, Niederlage und Vertreibung sowie im Systemwettbewerb mit dem sowjetischen Machtbereich im Kalten Krieg wurde großer Wert auf die Teilhabe breiter Bevölkerungsgruppen am „Wirtschaftswunder" gelegt. Viele Märkte blieben stark reguliert und der Klientelismus blühte. Dank der hohen Wachstumsraten war die Einkommenspolitik expansiv, die Geld- und Fiskalpolitik blieb aber zunächst auf Budgetausgleich, Geldwert- und Wechselkursstabilität sowie ausgeglichene Leistungsbilanz orientiert. Mit der Rezeption makroökonomischer und keynesianischer Theorien setzten sich in den 60er Jahren Ideen von Globalsteuerung sowie aktiver Struktur- und Regionalpolitik durch, in die auch die Steuerpolitik einbezogen wurde.[37]

Unter der sozialliberalen Regierung ab 1969 wurden diese Agenden unter den Vorzeichen von inneren Reformen, Bildung und Forschung, Ausweitung des öffentlichen Sektors, Sozialpolitik und Umverteilung weiterentwickelt. Dank der Hochkonjunktur sprudelten zunächst die Steuereinnahmen. Die Ölpreiskrisen ab 1973 markierten dann das Ende der „Trente Glorieuses" der Nachkriegsprosperität und des „Wirtschaftswunders". Die Vollbeschäftigung konnte nicht wieder erreicht werden, die Haushaltsdefizite stiegen steil an, die Finanz- und Sozialpolitik ging auf Konsolidierungskurs. Ferner versuchte man, die aufbrechenden Strukturprobleme mit Investitionsprogrammen zu bekämpfen. Letztlich scheitere die sozialliberale Koalition 1982 an Fragen der Wirtschafts-, Finanz- und Sozialpolitik.

Im Zuge des Stabilitätsgesetzes 1967 und der Finanzreformen Ende der 60er Jahre, die Finanzverfassung und Finanzausgleich neu regelten, wurden die öffentlichen Finanzen für die Konjunktursteuerung mobilisiert. Dazu wurden kurzfristige und flexible Variationsmöglichkeiten für Einkommen- und Körperschaftsteuer geschaffen, die in der Folgezeit aber nur selten zum Einsatz kamen. Von 1968 bis 1974 wurde eine Ergänzungsabgabe als Zuschlag von 3 Prozent auf die Einkommensteuer auf höhere Einkommen und auf die Körperschaftsteuer erhoben. Ferner gab es weitere Konjunktur- und Stabilitätszuschläge, um Hochkonjunktur und Inflation zu dämpfen. Die Einkommensteuer erreichte in diesen Jahren mit einem Aufkommen von 10 Prozent des BIP einen historischen Höchststand, auch die Unternehmensteuern sprudelten und die Vermögensteuern profitierten von den erneuerten Einheitswerten des Grundvermögens des Jahres 1964, die ab 1974 eingeführt wurden. Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote erreichte Spitzenwerte von bis zu 25 Prozent des BIP und die Sozialbeiträge stiegen ebenfalls kräftig.[38] Auch in der Konsolidierungsphase ab der zweiten Hälfte der 70er Jahre blieben die Steuer- und Abgabenbelastungen auf hohem Niveau und sanken nur langsam.

Ende der 60er Jahre gelang eine grundlegende Reform der Umsatzsteuer. Diese wurde bis dahin noch nach dem Brutto-Allphasen-Verfahren erhoben, was zur Steuerkumulation führte und erhebliche wirtschaftliche Verzerrungen auslöste.[39] Wesentliche Anstöße gaben die Harmonisierungsanforderungen des Europäischen Gemeinsamen Marktes. Ab 1968 wurde das Mehrwertsteuersystem eingeführt, also eine Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf sämtliche Transaktionen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen. Die Mehrwertsteuer wurde in den folgenden Jahrzehnten durch die europäische Steuerpolitik

35 *Florian Meinel* (2018): Lücke, Logik oder Legitimation des Rechtsstaats? Ernst Forsthoff und der Steuerstaat der frühen Bundesrepublik. In: *Sebastian Huhnholz* (Hrsg.). Fiskus – Verfassung – Freiheit. Politisches Denken der öffentlichen Finanzen von Hobbes bis heute. Baden-Baden: Nomos, S. 279–300; *Christian Waldhoff* (2018): Demokratie und Freiheit im bundesrepublikanischen Steuerstaat: Finanz- und steuerverfassungsrechtliche Diskurse 1949 bis 2018. Ebenda, S. 325–360.

36 *Joachim Wieland* (2013): Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer. Rechtsgutachten erstattet für ver.di, S. 32 ff.

37 *Jutta Muscheid* (1986), Fn. 25, S. 115 ff.; *Hans-Peter Ullmann* (2005), Fn. 9, S. 192 ff.

38 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

39 Denkschrift über die Möglichkeiten einer Verbesserung der Umsatzbesteuerung. BT-Drucks. 3/730, 20.12.1958.

weiterentwickelt und war weltweit vorbildhaft für die Reform der allgemeinen Verbrauchsteuersysteme.

Anfang der 70er Jahre wurde die Diskussion um eine „große" Steuerreform wieder aufgenommen.[40] Eine bereits von der großen Koalition eingesetzte Steuerreformkommission erarbeitete ein umfangreiches Gutachten,[41] parallel bereitete eine Arbeitsgruppe des Bundesfinanzministeriums die Reformpakete vor. Die weitreichenden Pläne zur Neukodifizierung der Einkommensteuer, zur Gewerbesteuer oder zur vermögensbezogenen Besteuerung wurden aber kaum aufgegriffen. Forderungen des linken SPD-Flügels nach deutlichen Steuererhöhungen für hohe Einkommen und Vermögen scheiterten am Widerstand der FDP sowie am konservativen Flügel der SPD, dessen maßgebliche Vertreter das Finanzressort innehatten (*Alex Möller*, *Karl Schiller*: „Genossen, lasst die Tassen im Schrank!", *Helmut Schmidt*, *Hans Apel*).[42] Da über die Bundesratsmehrheit auch die Union in die Reformen eingebunden werden musste, dominierten letztlich einzelne, überwiegend verteilungspolitisch motivierte Maßnahmen zur Entlastung der Mittelschichten, vor allem die Anhebung der Arbeitnehmerfreibeträge und die Reform der Familienbesteuerung durch Einführung des Kindergelds und Abschaffung des Kinderfreibetrags (der 1983 wieder eingeführt wurde). Hohe Einkommen wurden belastet durch die Erhöhung der Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs mit einem Spitzensatz von 56 Prozent. Erbschaft- und Vermögensteuer wurden reformiert. Das Steuerverwaltungsrecht wurde modernisiert mit der Neufassung der Abgabenordnung 1977.

Ferner wurde die Körperschaftsteuer ab 1977 deutlich umgestaltet. Eingeführt wurde ein Vollanrechnungsverfahren mit gespaltenem Steuersatz. Dieses integrierte die Körperschaftsteuer weitgehend in die Einkommensteuer und hatte bis 2001 Bestand: Einbehaltene Gewinne wurden mit einem höheren Satz belastet (53 Prozent, zuletzt mit 40 Prozent), bei Gewinnausschüttungen wurde diese Belastung ermäßigt (auf 36 Prozent, ab 1990 auf 30 Prozent) und auf die persönliche Einkommensteuer angerechnet. Ferner wurde 1972 das Außensteuergesetz eingeführt, das internationalen Steuervermeidungsstrategien entgegenwirkt.

Eine grundlegende Reform der Grunderwerbsteuer gelang 1982. Bis dahin konnten die Länder die Besteuerungsgrundlagen festlegen, wodurch ein Wildwuchs von unterschiedlichen Regelungen, weitreichenden Steuervergünstigungen (insbesondere für Wohneigentum) und hohen Steuersätzen (um die 7 Prozent) entstanden war. Die Reform führte bundeseinheitliche Besteuerungsgrundlagen ein, schaffte die meisten Steuervergünstigungen ab und senkte den Steuersatz auf einheitlich 2 Prozent.[43]

VI. Angebotsökonomische Kurskorrekturen und Finanzierung der deutschen Einheit 1982–1995

Vor dem Hintergrund von Strukturproblemen, schwächeren Wachstumsraten und hoher Inflation („Stagflation") entstanden seit Ende der 70er Jahre die Konzepte der angebotsorientierten Wirtschaftspolitik („supply-side economics"). Kritisiert wurden laufende wirtschaftspolitische Interventionen durch Regulierungen, Investitionsprogramme oder Steuervergünstigungen, zu viel staatliche Umverteilung und leistungsfeindliche hohe Grenzsteuersätze, wie sie die Finanzpolitik der vorangehenden Jahrzehnte geprägt hatten. Befürwortet wurden eine ordnungspolitisch ausgerichtete, wettbewerbsfreundliche und wachstumsfördernde Umstrukturierung der Steuern und Abgaben. Popularisiert wurden die Ideen der angebotsökonomischen Steuerpolitik durch die berühmte „Laffer Curve".[44] Der Tenor der Steuerreformvorschläge lautete „niedrige Steuersätze bei breiten Bemessungsgrundlagen".

Nach dem Regierungswechsel 1982 griff die Regierung aus Union und FDP diese Leitbilder auf.[45] Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern wurden erhöht, die sozialen Sicherungssysteme durch Leistungskürzungen und Beitragserhöhungen stabilisiert. Ausgaben- und Defizitquote gingen zurück, auch die gesamtwirtschaftliche Steuerquote sank dank des wieder anziehenden Wachstums auf unter 23 Prozent. In mehreren Teilreformen und begleitet von zahlreichen Einzelmaßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen wurde bis 1990 ein linear-progressiver Einkommensteuertarif eingeführt, der die hohe Steuersatzprogression im Bereich der unteren und mittleren Einkommen verringerte. Die Spitzensätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer sanken auf 53 und 50 Prozent. Auch wenn diese Steuerreform von den verantwortlichen Politikern als Jahrhundertwerk gefeiert wurde, so blieben doch die meisten Ungereimtheiten des Steuersystems ausgeklammert, die seit den 70er Jahren diskutiert worden waren. Ebenso gab es keine durchgreifende angebotsökonomische Umgestaltung der Wirtschaftspolitik.

Seit Anfang der 90er Jahre stand die deutsche Finanzpolitik im Zeichen der deutschen Einheit.[46] Steuererhöhungen waren zunächst tabu, Steuerreformen kein Thema. Im Rahmen der regionalen Gebietsförderung wurden massive Steuervergünstigungen für Sachinvestitionen in den neuen Bundesländern eingeführt (Investitionszulage, Sonderabschreibungen), die erhebliche Steuerausfälle auslösten. Zur Finanzierung wurden die indirekten Steuern und die Sozialbeiträge erhöht sowie der Solidaritätszuschlag eingeführt. Dadurch erhöhte sich der Anteil der indirekten Steuern am Steueraufkommen. Bei anhaltend hoher Arbeitslosigkeit galten die hohen Sozialbeiträge zunehmend als Problem für die Beschäftigung. Die Haushaltsdefizite

40 *Uwe Karl Preusker* (1979): Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen. Untersuchung anhand einer Fallstudie über das Zustandekommen des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5.8.1974. Köln u.a.: Heymann 1979; *Jutta Muscheid* (1986), Fn. 25, S. 142 ff.

41 Gutachten der Steuerreformkommission (1971). Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17. Bonn: Stollfuß.

42 *Marc Buggeln* (2018): „Keine Aktion Volksbeglückung". Der Spitzensteuersatz als Politikum. Mittelweg 36 1/2018, S. 58 ff.

43 *Maximilian Haag* (2013): Überbietungswettlauf bei der Grunderwerbsteuer – Gefahr für die Steuergerechtigkeit. Blog Steuerboard, 27.03.2013.

44 *Arthur Laffer* (2004): The Laffer Curve: Past, Present, and Future. Heritage Foundation.

45 *Marc Buggeln* (2012): Steuern nach dem Boom. Die Öffentlichen Finanzen in den westlichen Industrienationen und ihre gesellschaftliche Verteilungswirkung. Archiv für Sozialgeschichte 52, S. 67 ff.; *ders.* (2018), Fn. 42, S. 61 ff.; *Stefan Bach* (2008): Steuerreform: Notwendige Anpassungen vorgenommen, der große Wurf blieb aus. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 77, S. 72 ff.; *Hans-Peter Ullmann* (2005), Fn. 9, S. 205 ff.

46 *Dieter Vesper* (2015): 25 Jahre Deutsche Einheit. Was hat die Finanzpolitik im Anpassungsprozess geleistet? Eine Bilanz. Expertise im Auftrag der Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung; *Stefan Bach*, *Dieter Vesper* (2000): Finanzpolitik und Wiedervereinigung – Bilanz nach 10 Jahren. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 69, S. 214 ff.

blieben hoch, die Staatsverschuldung verdoppelte sich bis zum Jahr 2000.

Seit den 70er Jahren entwickelte die Steuerrechtslehre systematische Steuerbelastungskonzeptionen und Steuerreformkonzepte. Diese griffen ökonomische und finanzwissenschaftliche Leitbilder auf (insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip) und wurden auch in der breiteren steuerpolitischen Öffentlichkeit wahrgenommen.[47] Nicht zuletzt vor diesem Hintergrund setzte das BVerfG seit den 90er Jahren neue Akzente, indem es den Gesetzgeber zur Reform von groben Missverhältnissen im Steuerrecht zwang. Zu nennen sind hier vor allem die Urteile zum Kinderfreibetrag, zum Grundfreibetrag, zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte, zur Einheitsbewertung bei Vermögen- und Erbschaftsteuer, zur Besteuerung der Alterseinkünfte sowie später wiederum mehrfach zur Erbschaftsteuer und zuletzt zur Grundsteuer. So wurde von 1993 an eine auf die Einkommensteuer anrechenbare Kapitalertragsteuer („Zinsabschlag") i.H.v. 30 Prozent eingeführt. Gleichzeitig wurde der Sparerfreibetrag deutlich auf 6 000 DM erhöht, in den Folgejahren jedoch wieder mehrfach gesenkt. Mit dem Standortsicherungsgesetz wurden 1994 die Körperschaftsteuersätze weiter reduziert und auch der Spitzensatz der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte gesenkt sowie Steuervergünstigungen beseitigt. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 musste die vom Verfassungsgericht vorgegebene Orientierung des Grundfreibetrages am sozialhilferechtlichen Existenzminimum umgesetzt werden. Dazu wurde der linear-progressive Steuertarif wieder aufgegeben, gerade sechs Jahre nach dessen vielgelobter Einführung, und die Eingangssteuersätze deutlich erhöht. Die Vermögensteuer wird seit 1997 nicht mehr erhoben, da keine Reform der Besteuerungsgrundlagen zustande kam. Die Erbschaftsteuer wurde reformiert und im Aufkommen leicht gestärkt, ferner der Grunderwerbsteuersatz von 2 Prozent auf 3,5 Prozent erhöht. Die Gewerbekapitalsteuer wurde ab 1998 abgeschafft.

VII. (Neo)liberale Steuerreformen 1995–2009

Als die Bareis-Kommission 1995 zur Finanzierung der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums umfassende Vorschläge zum Abbau von Steuervergünstigungen machte,[48] stießen diese noch auf teilweise heftigen Widerstand in der Öffentlichkeit und wurden von der Politik nur zögerlich aufgegriffen. In den Folgejahren entwickelte sich dann aber eine intensive Diskussion über grundlegende Reformen der Unternehmen- und Einkommensbesteuerung. Anhaltende Wachstumsschwäche, steigende Arbeitslosigkeit und nicht zuletzt die aufkommende Diskussion um den Wirtschaftsstandort Deutschland vor dem Hintergrund der zunehmenden „Globalisierung" hatten die Aufnahmebereitschaft von Öffentlichkeit und Politik für größere Strukturreformen geschärft. Die zunehmende europäische und internationale Integration der Wirtschaftsbeziehungen und der Rechtssysteme erforderten Anpassungen und schränkten nationale Handlungsspielräume ein.

Die Regierungsparteien entwickelten Reformmodelle, die eine deutliche Senkung der Steuersätze vorsahen, bei durchgreifender Ausweitung der Bemessungsgrundlagen.[49] Eine Kommission des Bundesfinanzministeriums empfahl im Rahmen der „Petersberger Steuervorschläge" eine Senkung der Körperschaftsteuer auf 35 Prozent und eine Tarifsenkung der Einkommensteuer mit einem Spitzensatz von 39 Prozent.[50] Im Frühjahr 1997 brachte die Regierungskoalition eine abgespeckte Version dieser Konzepte als Gesetzesvorlage ein. Die Umsetzung scheiterte an der Bundesratsmehrheit der rot-grünen Länder.

Die rot-grüne Regierungskoalition ab 1998 griff dann Reformdiskussion zur Unternehmens- und Einkommensbesteuerung auf und setzte dabei eigene Akzente. Der Spitzensatz der Einkommensteuer wurde schrittweise bis auf 42 Prozent gesenkt, Steuervergünstigungen gestrichen und die Körperschaftsteuer grundlegend reformiert, um sie mit den internationalisierten Investitions- und Finanzströmen besser kompatibel zu machen.[51] Geplante Reformen der Kommunalfinanzen und der Gemeindebesteuerung scheiterten allerdings.

Nicht zuletzt war die ökologische Steuerreform ein Herzensanliegen der rot-grünen Bundesregierung. Die Idee, umwelt- und klimapolitische Lenkungsimpulse mit anstehenden Reformen des Steuer- und Abgabensystems zu verbinden, war seit Beginn der 90er Jahren in einer breiteren Öffentlichkeit diskutiert worden. In der politischen Umsetzung wurden die Konzepte dann pragmatisch abgeschliffen, um größere Belastungen der energieintensiven Wirtschaft und der einkommensschwachen Haushalte zu vermeiden. Spürbar angehoben wurde nur die Kraftstoffbesteuerung um 15,35 Cent je Liter bis 2003, seitdem sind die Energiesteuersätze auf Kraft- und Heizstoffe nicht mehr erhöht worden. Die Reform entfaltete daher nur geringe umwelt- und klimapolitische Lenkungswirkungen. Fiskalisch und sozialpolitisch war sie aber erfolgreich, denn mit den Einnahmen konnten die Rentenbeiträge nachhaltig gesenkt und die Renten leicht erhöht werden.[52]

47 Vgl. dazu insbesondere *Klaus Tipke* (1981): Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung. Köln: Otto Schmidt; *Joachim Lang* (1987): Die einfache und gerechte Einkommensteuer. Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform. Köln: Otto Schmidt.

48 Bareis-Kommission (1995): Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 55. Bonn: Stollfuß. Einzelne Vorschläge wie die Einführung einer Entfernungspauschale für Fahrtkosten zur Arbeit oder eine stärkere Erfassung von Veräußerungsgewinnen und anderen außerordentlichen Einkünften wurden bei späteren Steuerreformen aufgegriffen. Bis heute umstritten blieben die Vorschläge zu einer Besteuerung von Zuschlägen für Feiertags- und Nachtarbeit und von Lohnersatzleistungen oder die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs von Spenden und Kirchensteuer.

49 Maßgeblich angestoßen wurde diese Diskussion von dem Einkommensteuer-Vorschlag des CDU-Abgeordneten *Gunnar Uldall* (1996): Die Steuerwende – eine neue Einkommensteuer einfach und gerecht. München: Droemer. Vgl. dazu *Manuel Fröhlich*, *Stefan Schneider* (2008): Die „Große Steuerreform" der Regierung *Kohl*: Versuch und Scheitern. In: Thomas Fischer, Andreas Kießling, Leonard Novy (Hrsg.): Politische Reformprozesse in der Analyse. Untersuchungssystematik und Fallbeispiele. Gütersloh: Bertelsmann Stiftung, S. 253–308.

50 Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (1997): Reform der Einkommensbesteuerung. Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22.1.1997 („Petersberger Steuervorschläge"). Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 61. Bonn: Stollfuß.

51 *Marc Buggeln* (2018), Fn. 4, S. 70 ff.; *Stefan Bach* (2008), Fn. 45, S. 75 ff.; *Giacomo Corneo* (2005), Fn. 32, S. 172 ff.

52 *Stefan Bach* (2009): Zehn Jahre ökologische Steuerreform: Finanzpolitisch erfolgreich, klimapolitisch halbherzig. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 14/2009; *Stefan Bach, Hermann Buslei, Michelle Harnisch, Niklas Isaak* (2019): Ökosteuer-Einnahmen sorgen noch heute für niedrigere Rentenbeiträge und höhere Renten. DIW Wochenbericht Nr. 13/2019.

Insgesamt führten die rot-grünen Reformen zu deutlichen Steuer- und Beitragsentlastungen. Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote sank von 2000 bis 2005 um gut 2 Prozentpunkte des BIP, was im Wesentlichen auf die Entlastungen und Sondereffekte bei Einkommensteuer und Unternehmensteuern zurückzuführen war, während der Anteil der indirekten Steuern stieg.[53] Durch die höhere Steuerfinanzierung der Sozialversicherungen sanken die Sozialbeiträge um gut einen Prozentpunkt des BIP gegenüber 1998. Die schwache wirtschaftliche Entwicklung und die hohe Arbeitslosigkeit schwächten die Staatseinnahmen zusätzlich und erhöhten die Ausgaben, sodass das gesamtwirtschaftliche Haushaltsdefizit im Zeitraum 2002 bis 2005 auf deutlich über 3 Prozent des BIP stieg. Nach 2005 zog das Wachstum wieder an und die Sondereffekte der Steuerreformen liefen aus, sodass sich die Steuereinnahmen wieder erholten und die Defizite schnell sanken.

Ab 2003 entwickelte sich eine breite Diskussion zu grundlegenden Reformen der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung. Diese wurde von führenden Repräsentanten der bürgerlichen Parteien angestoßen und führte zu entsprechenden Beschlüssen der Parteigremien. Die Debatte eröffnete der „Bierdeckel"-Vorschlag des seinerzeitigen Finanz- und Wirtschaftsexperten der CDU *Friedrich Merz*.[54] Besondere Aufmerksamkeit erregte dann der „Professor aus Heidelberg" und ehemalige Verfassungsrichter *Paul Kirchhof*. Mit einer Forschungsgruppe hatte er ein grundlegendes Steuerreformkonzept entwickelt und breiter popularisiert.[55] Vor allem nach seiner Berufung als Schattenfinanzminister der Union im Bundeswahlkampf 2005 wurden seine Steuerreformpläne intensiv in einer breiten Öffentlichkeit diskutiert.

Letztlich konnten sich diese Vorschläge nicht durchsetzen. Zum einen wurde deutlich, dass kräftige Senkungen der Steuersätze mit beträchtlichen Steuerausfällen verbunden gewesen wären.[56] Die Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen hätten erhebliche Steuererhöhungen für einzelne Betroffene bedeutet und stießen auf starken Widerstand einflussreicher Lobbyisten. Zum anderen entlasteten die meisten Vorschläge die Steuerzahler mit den hohen Einkommen relativ stark, da der Spitzensteuersatz deutlich gesenkt werden sollte. Mögliche Wachstumsimpulse und Steuervereinfachungseffekte wurden von der Fachwelt eher zurückhaltend eingeschätzt.[57]

Nach der Bildung der großen Koalition 2005 ebbte die Diskussion um die große Steuerreform schnell ab. Nachdem die Union im Wahlkampf eine Mehrwertsteuererhöhung auf 18 Prozent angekündigt und die SPD das als „Merkelsteuer" gebrandmarkt hatte, einigte man sich auf 19 Prozent. Entsprechend kräftig wuchs das Mehrwertsteueraufkommen, das sich seitdem bei etwa 7 Prozent des BIP bewegt. Mit den Mehreinnahmen wurden die Sozialbeiträge stabilisiert und die Haushalte saniert. Die indirekten Steuern gewannen dadurch weiter an Bedeutung, wie schon über die beiden Jahrzehnte zuvor. Der Spitzensatz der Einkommensteuer stieg ab 2007 auf 45 Prozent für zu versteuernde Einkommen über 250 000 €.

Pragmatisch wurden die Unternehmensteuerreformen 2001 und 2008 angegangen. Um die Steuerbelastungen im internationalen Standortwettbewerb auf ein verträgliches Niveau zu stabilisieren, wurden die Steuersätze auf etwa 30 Prozent gesenkt, im Gegenzug die Bemessungsgrundlagen verbreitert und Steuergestaltungsmöglichkeiten reduziert. Bei der Körperschaftsteuer gab man das Anrechnungsverfahren auf. Seit 2009 gilt eine Abgeltungsteuer von 25 Prozent auf alle Kapitaleinkünfte. Die komplexen Strukturen aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer wurden angesichts der komplizierten politischen und föderalen Gemengelage nicht neu geordnet, sondern entsprechend den unmittelbaren Anforderungen auf einander abgestimmt. Die Kompromisse erwiesen sich als tragfähig bis heute, zumal auch auf internationaler Ebene die Steuerflucht- und Steuergestaltungsmöglichkeiten stärker bekämpft wurden und sich die Standortbedingungen in Deutschland deutlich verbesserten. Auch das Unternehmensteueraufkommen stabilisierte sich nach der Finanzkrise zügig. Einfacher und transparenter ist das Steuerrecht aber nicht geworden, geschweige denn „systematischer".

Bei der Erbschaftsteuerreform 2009 gelang mit der Umsetzung eines Urteils des BVerfG der Übergang zu einer konsequent verkehrswertorientierten Bewertung von Immobilien- und Unternehmensvermögen. Zugleich wurden die Steuervergünstigungen für diese Vermögen deutlich ausgeweitet. Dadurch konnten Unternehmensbeteiligungen in unbegrenzter Höhe weitgehend steuerfrei auf die Nachfolger übertragen werden, während „ärmere" Wohlhabende mit Immobilen- oder Finanzvermögen durchaus spürbare Erbschafsteuern zahlen, vor allem, wenn sie nicht aus dem engen Familienkreis kommen.[58] Die Erbschaftsteuerreform 2016, die nach einem neuerlichen Urteil des BVerfG die Unternehmensprivilegien einschränken sollte, ändert daran nur wenig. Dies begrenzt das Aufkommen der Erbschaftsteuer und belastet ihre Legitimität erheblich.

VIII. Steigende Belastungen, Verteilungs- und Entlastungsdiskussion seit 2009

Auf die Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/09 reagierte die Steuerpolitik mit moderaten Steuersenkungen, Abschreibungserleichterungen sowie Nachbesserungen der Unternehmen- und Erbschafsteuerreform. Da sich die Wirtschaft schnell erholte, zogen die Steuer- und Sozialbeitragseinnahmen wieder zügig an. Seit 2010 setzte dann ein langer Aufschwung ein, der bis heute anhält. Die Beschäftigung erreichte Rekordhöhen und

53 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

54 Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland. Zehn Leitsätze für eine radikale Vereinfachung und eine grundlegende Reform des deutschen Einkommensteuersystems (2003). Beschluss B 1 des 17. Parteitages der CDU Deutschlands 2003.

55 *Paul Kirchhof* (Hrsg.) (2003): Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer. C.F. Müller; *Paul Kirchhof* (2011): Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts. C.F. Müller.

56 *Stefan Bach*, *Peter Haan*, *Hans-Joachim Rudolph*, *Viktor Steiner* (2004): Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 16/2004, S. 185–204; *Stefan Bach* (2005): Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: Inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden? Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 36/2005, S. 523–527.

57 *Clemens Fuest*, *Andreas Peichl*, *Thilo Schaefer* (2008): Is a flat tax reform feasible in a grown-up democracy of Western Europe? A simulation study for Germany. International Tax and Public Finance 15 (5), S. 620–636.

58 *Stefan Bach*, *Andreas Thiemann* (2016): Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen. DIW Wochenbericht Nr. 3/2016; *Stefan Bach* (2015): Erbschaftsteuer: Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken. DIW Wochenbericht Nr. 7/2015.

die Arbeitslosigkeit ging stark zurück. Die Steuerquellen sprudelten und dank der Niedrigzinsen wandelten sich die Haushaltsdefizite in Überschüsse. Die Kehrseite der Medaille sind hohe Steuer- und Abgabenlasten, vor allem bei den Mittelschichten und Besserverdienern.

Im Bundestagswahlkampf 2009 hatte sich die FDP stark auf Steuersenkungen festgelegt und ein gutes Wahlergebnis eingefahren. In der schwarz-gelben Koalition konnte sie das aber nicht durchsetzen, da Kanzlerin, Finanzminister und Union die damit verbundenen Mindereinnahmen mit Verweis auf die schlechte Haushaltslage und die Schuldenbremse abblockten. Der heftige Absturz der FDP in der Wählergunst hing nicht zuletzt auch mit der umstrittenen Mehrwertsteuerermäßigung für Hotelübernachtungen zusammen. Diese wurde ihr in die Schuhe geschoben angesichts von Parteispenden aus Gastronomie-Unternehmen, obwohl die Initiative dazu von der CSU kam. Die geplante Reform der Mehrwertsteuerermäßigungen ließ die Koalition versanden, da sie bei Erhalt der reduzierten Steuersätze für Lebensmittel nur geringe Mehreinnahmen zur Senkung des Regelsatzes erzielt hätte und zugleich den Widerstand einflussreicher Interessengruppen auslöste.

Gegen die zunehmenden Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen und den unfairen Steuerwettbewerb einzelner Staaten haben G20 und OECD sowie die EU seit 2012 Initiativen gestartet (insbesondere Base Erosion and Profit Shifting – BEPS, Anti Tax Avoidance Directive – ATAD). Hierzu wurden Empfehlungen erarbeitet und Richtlinien verabschiedet, die derzeit in konkretes nationales und internationales Steuerrecht umgesetzt werden.[59] Im Grundsatz soll dort besteuert werden, wo unternehmerische Aktivitäten stattfinden und die daraus resultierende Wertschöpfung entsteht. Durch die wachsende Bedeutung von digitalen Dienstleistungen, die keine physische Präsenz am Verkaufsort erfordern, entstehen neue Herausforderungen für das internationale Steuerrecht.[60]

Während grundsätzliche steuersystematische Fragen in den Jahrzehnten zuvor ein bürgerlich-liberales Thema waren, wurden sie seit der Finanzkrise von den rot-rot-grünen Parteien unter Verteilungsgesichtspunkten aufgegriffen. Im Zuge der wirtschaftlichen Entwicklung und der (neo)liberalen Steuer-, Arbeitsmarkt- und Sozialreformen der Nullerjahre hatte die Einkommens- und Vermögensungleichheit spürbar zugenommen,[61] zugleich haben die Steuerreformen seit den 90er Jahren die Umverteilungswirkung des Steuersystems reduziert.[62] Mit höheren Spitzensteuersätzen, Vermögensteuer und reformierter Erbschaftsteuer sollten hohe Einkommen und Vermögen wieder stärker belastet werden. Politisch zahlte sich das nur begrenzt aus. Die Mobilisierungswirkung blieb gering, ferner fehlte die Entlastungsperspektive bei den Normaleinkommen. Die expliziten Vermögensteuerpläne alarmierten die Wirtschaftsverbände, die ihren erheblichen Einfluss auf Politik und Öffentlichkeit dagegen geltend machten.

In der erneuten Großen Koalition ab 2013 wurde die Steuerpolitik weitgehend ausgeblendet. Die SPD handelte in den Koalitionsverhandlungen ihre Steuerpläne gegen den Mindestlohn und weitere sozialdemokratische Agenden ein. Dank guter Konjunktur und Beschäftigung stiegen die Steuereinnahmen kräftig und die öffentlichen Haushalte erzielten Überschüsse. Da beim Einkommensteuertarif von 2011 bis 2016 nur der Grundfreibetrag regelmäßig entsprechend der verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst wurde, die Einkommensgrenzen der Tarifzonen aber konstant blieben, stiegen die Belastungen durch die Progression. Auch das Unternehmensteueraufkommen wuchs im Zuge des Aufschwungs. Nur die Verbrauchsteuern blieben zurück, da deren Steuersätze kaum angepasst wurden. Die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung erreichte 2018 mit knapp 24 Prozent des BIP historische Spitzenwerte.[63] Auch die Sozialbeiträge stiegen durch die dynamische Beschäftigungsentwicklung, sodass sich die gesamte Abgabenquote auf knapp 41 Prozent erhöhte. Bis 2020 werden diese Belastungen durch die geplanten Steuer- und Abgabenreformen leicht sinken.

Vor diesem Hintergrund hat sich in der Öffentlichkeit ein breiteres Bedürfnis nach Steuerentlastungen aufgebaut. Im Bundestagswahlkampf 2017 und in den anschließenden Koalitionsverhandlungen ging es in der Steuerpolitik vor allem um Entlastungen bei Einkommensteuer und Sozialbeiträgen. Allerdings führen schon moderate Entlastungen für breite Bevölkerungsgruppen schnell zu Steuerausfällen in Größenordnungen von 20 bis 30 Milliarden Euro im Jahr.[64] Um diese zu reduzieren, müsste man die Steuersätze für hohe Einkommen anheben oder die Erbschaftsteuer und andere Vermögensteuern erhöhen. Dies stößt auf starken Widerstand der Wirtschaft und der bürgerlichen Parteien. Da auch auf der Ausgabenseite des Budgets zusätzliche Ausgabenprogramme vorgesehen sind für Soziales, Digitalisierung, Wohnungsbau, Infrastruktur und Bildung sowie die „Schwarze Null" gehalten werden soll, einigten sich Union und SPD auf ein Minimalprogramm. Demnach werden nur die Sozialbeiträge moderat gesenkt, die Abgeltungsteuer reformiert und der Familienleistungsausgleich verbessert. Der Solidaritätszuschlag soll ab 2021 für untere und mittlere Einkommen wegfallen. Für die Grundsteuer hat das BVerfG einen Neuregelungsauftrag erteilt. Die neuen Besteuerungsgrundlagen müssen bis Ende 2019 festgelegt und bis Ende 2024 erneuert werden.[65]

59 *Sebastian Benz, Stephan Eilers* (2016): Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland. IStR-Beihefter zu Heft 4/2016; *Sebastian Benz, Julian Böhmer* (2016): Die BEPS-Arbeiten der OECD/G20 und der EU: Ein Zwischenbericht. DB 2016, 2501; *Eva Oertel* (2018): Bekämpfung internationaler Steuerschlupflöcher durch abgestimmte Korrespondenzvorschriften. BB 2018, 351.

60 *Johannes Becker, Joachim Englisch* (2017): Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co. Wirtschaftsdienst 11/2017, S. 801–808; *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2018): Vor wichtigen wirtschaftspolitischen Weichenstellungen. Jahresgutachten 2018/19, Textziffer 615 ff.

61 *Markus M. Grabka, Carsten Schröder* (2018): Ungleichheit in Deutschland geht bei Stundenlöhnen seit 2014 zurück, stagniert aber bei Monats- und Jahreslöhnen. DIW Wochenbericht Nr. 9/2018.

62 *Stefan Bach, Martin Beznoska, Viktor Steiner* (2016): Wer trägt die Steuerlast in Deutschland? Verteilungswirkungen des deutschen Steuer- und Transfersystems. DIW Berlin Politikberatung kompakt 114, S. 67.

63 *Stefan Bach* (2018), Fn. 12, S. 5.

64 *Stefan Bach*, Michelle Harnisch (2017): Steuer- und Abgabenreformen für die neue Legislatur: Untere und mittlere Einkommen gezielt entlasten. DIW Berlin Discussion Papers 1706; *Stefan Bach, Hermann Buslei* (2017): Wie können mittlere Einkommen beim Einkommensteuertarif entlastet werden? DIW Wochenbericht Nr. 20.2017.

65 *Stefan Bach* (2018): Grundsteuerreform: Aufwendige Neubewertung oder pragmatische Alternativen. DIW aktuell Nr. 9.

IX. Ausblick

„Steuerreformen glückten den fähigsten Staatsmännern auch in den bestorganisierten Staaten nur in Zeiten der größten Not oder des größten nationalen Aufschwungs" schrieb der seinerzeit führende Finanzwissenschaftler *Gustav Schmoller* um das Jahr 1900.[66] Zwanzig Jahre später war es dann so weit – nach dem militärischen und finanzpolitischen Desaster des Ersten Weltkriegs. Die „Erzbergerschen Steuer- und Finanzreformen" 1919/20 modernisierten das Steuer- und Finanzsystem grundlegend und prägen es bis heute.

Seit dieser Revolution verliefen die Steuerreformprozesse evolutionär. Obwohl die Steuerbelastungen bereits in der NS-Zeit heutige Dimensionen erreichten und laufend an vielfältige Veränderungen in Wirtschaft und Gesellschaft angepasst wurden, blieben die Grundstrukturen des Steuer- und Finanzsystem weitgehend erhalten. Allerdings sind die Systeme komplex, Generationen von Finanzpolitikern haben darin ihre Spuren hinterlassen. Deutlich erweitert wurde die soziale Sicherung. Die Sozialbeiträge sind nach ihrem Anspruch grundsätzlich Versicherungsbeiträge, enthalten aber auch breite Umverteilungselemente und wirken insoweit wie Steuern.

Vor allem im liberalen und konservativen Bürgertum sowie in den Wirtschaftseliten gibt es seit jeher ein großes Unbehagen an den hohen Steuern und Abgaben – auch das ist eine Konstante seit 100 Jahren. Viele Steuerbürger, vor allem Unternehmer oder Vermieter, sind frustriert von intransparenten Regeln und hohem Befolgungsaufwand. Regelmäßig werden Diskussionen zu „großen" und „grundlegenden" Steuerreformen geführt, die das System gerechter, effizienter und einfacher machen sollen. Dass damit große Zielkonflikte aufgeworfen werden, zeigt der Blick in die Steuergeschichte.

Die Anforderungen des zeitgenössischen Steuer- und Wohlfahrtsstaats sind vielfältig und konfliktträchtig. Prägend ist vor allem der Konflikt zwischen wirtschaftlicher Effizienz und Wachstum einerseits und sozialer Gerechtigkeit und Umverteilung andererseits. Für (Neo)liberale und Konservative sind die Steuern in der Regel zu hoch und zu schädlich. Linksliberale und Linke wollen zumeist die Steuern erhöhen, vor allem für Wohlhabende. Technokratische Modernisierer möchten alte Zöpfe abschneiden, obsolete Regelungen bereinigen und neue Herausforderungen meistern. Fachpolitiker und Lobbyisten wollen das Steuersystem für ihre Zwecke instrumentalisieren, von der Alterssicherung über die Familienpolitik bis zu Umweltpolitik und Wohnungsbauförderung. Interessengruppen verteidigen ihre Privilegien.

Hier muss man unterscheiden zwischen „tax design" und „tax reform",[67] beziehungsweise zwischen „idealen" Steuersystemen und „realen" oder historisch gewachsenen Steuersystemen.[68] Ein ideales Steuersystem am Reißbrett zu konzipieren ist die Aufgabe von Akademikern, Politikberatern und Technokraten. Die praktische Steuerpolitik muss dagegen vom Bestehenden ausgehen, Bestandsinteressen berücksichtigen sowie Zielkonflikte und andere Interessen ausgleichen. „Blaupausen", „Masterpläne" und „Großer Wurf" werden dabei zu undankbaren Kompromissen abgeschliffen. Diese sind gerecht und nachhaltig, wenn alle damit gleich unzufrieden sind (*Henry Kissinger*). Daher sind die Steuerreformprozesse recht zäh und unbefriedigend. Das konsensorientierte deutsche Politikmodell tut sein Übriges dazu. Es gilt die „Canardsche Steuerregel": „*Alte Steuern sind gute Steuern!*"[69] Erst wenn der Anpassungsdruck groß wird, lassen sich größere Änderungen umsetzen.

Die deutsche Steuer-, Finanz- und Sozialpolitik war in der jüngeren Vergangenheit durchaus in der Lage, notwendige Reformen durchzusetzen, wenn es darauf ankam. An größeren Steuerreformen hat es nicht gefehlt – etwa der Übergang zur Mehrwertsteuer Ende der 60er Jahre, die Einkommen- und Körperschaftsteuerreformen der 70er Jahre, die schrittweisen Einkommensteuerreformen von 1996 bis 2005, die Unternehmensteuerreformen 2001 und 2008 oder die Ausweitung der Energiesteuern bis 2003. Das BVerfG war seit den 90er Jahren eine treibende Kraft, den Gesetzgeber zur Reform von groben Missverhältnissen im Steuerrecht zu zwingen, zuletzt zur Neuregelung der Grundsteuer. In den letzten beiden Jahrzehnten standen (neo)liberale Agenden im Vordergrund, getrieben durch Strukturprobleme, Internationalisierung und Steuersenkungswettlauf. Die Einkommen- und Unternehmensteuern wurden reformiert und deren Steuersätze gesenkt, die indirekten Steuern ausgebaut. Zuletzt spielten Verteilungsgesichtspunkte wieder eine größere Rolle angesichts zunehmender Ungleichheit, Steuerentlastungen bei hohen Einkommen und Vermögen sowie steigenden Steuern und Abgaben bei Mittelschichten und Geringverdienern. Der zunehmende politische Populismus könnte künftig die Handlungsspielräume einengen, insoweit er Kompromisse und Koalitionen erschwert.

Wissensgesellschaft und Digitalisierung, demografischer und sozialräumlicher Wandel, Zuwanderung sowie Energiewende und Klimaschutz bedeuten längerfristig neue Herausforderungen für Gesellschaft, Staat und öffentliche Finanzen. Die internationale Integration der Wirtschaft und der Finanzmärkte sowie die zunehmende Digitalwirtschaft erfordern Anpassungen der Besteuerungsregelungen, die international koordiniert werden müssen.[70] Die Tendenzen zu einer Renationalisierung der Wirtschaftspolitik erschweren dies, können aber nationale Lösungen erleichtern. Hier zeigt sich: Steuerstaat und marktwirtschaftlich-kapitalistisches Wirtschaftssystem, die häufig als Gegensatz wahrgenommen werden, sind letztlich wie ungleiche Geschwister eng miteinander verbunden und auf einander an-

66 *Gustav Schmoller* (1923): Grundriß der Allgemeinen Volkswirtschaftslehre. Erster Teil. 2. Aufl.. München, Leipzig: Duncker & Humblot, S. 328.

67 *Martin Feldstein* (1976): On the Theory of Tax Reform. Journal of Public Economics 6 (1–2), S. 77–104. Vgl. auch *Alex Raskolnikov* (2013): Accepting the Limits of Tax Law and Economics. Cornell Law Review 98, S. 523–590.

68 *Heinz Haller* (1980): Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen. Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Band III. Tübingen: Mohr (Siebeck), S. 174 f.; ders. (1973): Ideale und weniger ideale Bedingungen für eine Steuerreform. Finanzarchiv N. F. 32, S. 21–34.

69 *Stefan Bach* (1994): Warum sind alte Steuern gute Steuern? Canard'sche Steuerregel und neue Theorieansätze. Wirtschaftsdienst, 74, 151–156.

70 *James R. Hines Jr.*, *Lawrence H. Summers* (2009): How Globalization Affects Tax Design. Tax Policy and the Economy 23, S. 123–158; *Thomas Rixen* (2008): The Political Economy of International Tax Governance. Basingstoke and New York: Palgrave Macmillan; OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing; *Wolfgang Schön* (2018): Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. Bulletin for International Taxation 72, 278–292.

gewiesen.[71] Soweit Märkte und Technologien zunehmend staatlicher Unterstützung bedürfen oder reguliert werden müssen, braucht es einen starken Staat, ebenso für den sozialen Ausgleich oder die ökologischen Anforderungen. Die impliziten Belastungen des demographischen Wandels, insbesondere in den Alterssicherungssystemen, werfen bereits ihre Schatten voraus. Zugleich sind Reformen auf der Ausgabenseite des Budgets nur schwer zu erreichen. Daher werden die Steuer- und Abgabenbelastungen künftig nicht sinken, sondern eher steigen.

In seinen Grundstrukturen wird das heutige Steuer- und Abgabensystem auf absehbare Zeit weiter erhalten bleiben und an die Veränderungen in Wirtschaft und Gesellschaft angepasst werden. Erst ein radikaler Wandel der Arbeits- und Wirtschaftswelten mit dem Abklingen des ökonomischen Knappheitsproblems kann die Steuern überflüssig machen.

71 Dazu *Lars Döpking* (2018), Fn. 4, S. 3 ff.; *Sebastian Huhnholz* (2018): Der Fall des Steuerstaates. Mittelweg 36 1/2018, S. 29–47. Vgl. auch *Mariana Mazzucato* (2013): The Entrepreneurial State: Debunking Public vs. Private Sector Myths. London u.a.: Anthem Press.

*Prof. Dr. Matthias Valta/Jochen Gerbracht, beide Düsseldorf**

Perspektiven eines Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips am Beispiel der Zinsschranke

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Die Zinsschranke als Beispiel
1. Regelungstechnik
2. Regelungszweck
3. Die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit im Überblick
a) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips
b) Rechtfertigung
c) Zwischenergebnis: eine Wertungsfrage
4. Auswirkungen der ATAD
a) Teilweiser Wechsel der Grundrechtskontrolle
b) Zeitliche Wirksamkeit
5. Zwischenergebnis
III. Das Europäische Leistungsfähigkeitsprinzip
1. Art. 20 GrCh als Ausgangspunkt
2. Perspektive I: Kleinster gemeinsamer Nenner – Zurück in die Zukunft?
a) Rechtsvergleich
b) Vorrechtsprechung
c) Anwendung auf die Zinsschranke
3. Perspektive II: Aufgreifen von Kryptogrundrechtsjudikatur im Grundfreiheitenbereich
a) Grundrechtsgehalte in der Grundfreiheitenjudikatur
b) Anwendung auf die Zinsschranke
4. Perspektive III: Kohärenz als Folgerichtigkeitsäquivalent?
IV. Folgefragen der Entfaltung des Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips
1. Eingeschränkte Kontrolle von Sekundärrecht?
2. Föderale Einschränkung der Kontrolle im Mehrebenensystem
3. Prozedurale Folgen
V. Fazit – Die Konturen eines europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips

Mit zunehmender Harmonisierung des Steuerrechts innerhalb der EU geht auch die steuerverfassungsrechtliche Kontrolle vom BVerfG zum EuGH über, so dass sich die Frage nach der Anwendung von Art. 20 GrCH im Sinne eines europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips stellt. Sowohl die gemeineuropäische Verfassungsüberlieferung als auch die Vorrechtsprechung des EuGH zu Art. 20 GrCh sind uneinheitlich mit einer Tendenz zu einer niedrigen Kontrolldichte. Anhaltspunkte für eine höhere Kontrolldichte geben versteckte Grundrechtswertungen im Rahmen der Grundfreiheitenrechtsprechung. Beim momentanen Stand der nur sehr partiellen Harmonisierung der direkten Besteuerung ist der Schutz durch den Gleichheitssatz jedoch föderal erheblich und bedenklich beschränkt.

With the increasing harmonisation of tax law within the EU, the constitutional review of tax law is also being transferred from the German Constitutional Court to the ECJ. This leads to the application of Art. 20 CFR and the need for an ability to pay concept on the European level. Both, the domestic European constitutional traditions and the ECJ's precedents on Art. 20 CFR, are inconsistent in their benchmarks with a tendency towards a low level of control. Hidden fundamental rights argumentations within the case law on fundamental freedoms provide indications for a possible stricter standard of control. In the current situation of an only very partial harmonisation of direct taxation, however, the protection afforded by the principle of equal treatment is limited to a considerable and questionable extent due to the federal differentiation of competences.

I. Einleitung

Die Europäische Union ist mit ihren Harmonisierungskompetenzen ein Motor des Austauschs von Regelungsideen. Im Rahmen der Richtlinie zur Vermeidung der Steuerumgehung[1], im Folgenden ATAD abgekürzt, werden mit der Zinsschranke, aber auch mit der Hinzurechnungsbesteuerung und einer allgemeinen Missbrauchsvermeidungsklausel, Regelungstechniken europaweit in einem Mindestmaß verbindlich, die wesentliche Prägungen in Deutschland erfahren haben. Doch das deutsche Steuerrecht und die Steuerrechtswissenschaft sind nicht nur für komplexe Missbrauchsregelungen bekannt, sondern auch für ein ausgeprägtes Steuerverfassungsrecht, dass dem Gesetzgeber in erheblichem Maße Leitplanken bis hin zu bestimmten Wegen vorgibt. Gelingt es, nicht nur deutsch geprägte Missbrauchsvermeidungsnormen, sondern auch ein entsprechendes effektives Steuerverfassungsrecht auf europäischer Ebene zu etablieren?[2] Dieses Anliegen betrifft das deutsche

* Prof. Dr. *Matthias Valta* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. *Jochen Gerbracht* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl. Der Beitrag beruht auf einem am 4.4.2019 an der Universität zu Köln beim Kölner Kolloquium für Steuerrecht gehaltenen Vortrag. Besonderer Dank für Anregungen gilt Frau Prof. Dr. *Johanna Hey* und Herrn Prof. Dr. *Simon Kempny*, LL.M.

1 Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts; geändert durch Richtlinie 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.

2 Programmatisch schon *Tipke* in FS Vogel, 2000, S. 561 (562): „...wenn Europas Steuerrechtsordnungen harmonisiert werden sollen, muss man möglichst mit den Verfassungsnormen und ihrem Verständnis anfangen, weil von ihnen ein europäisches Steuerrechtsbewusstsein ausgehen muss...".

Steuerverfassungsrecht selbst: denn mit der Harmonisierung des Steuerrechts wandert auch die steuerverfassungsrechtliche Kontrolle zur Europäischen Union. Luxemburg, nicht mehr Karlsruhe, ist dann der entscheidende Ort.

Die damit verbundenen Probleme und Perspektiven sollen im Folgenden am Beispiel der Zinsschranke erörtert werden. Dazu werden im zweiten Teil zuerst Inhalt, Zweck und die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke skizziert (II). Es wird sich zeigen, dass die Zinsschranke auch unter der ausdifferenzierten deutschen Dogmatik ein wertungsabhängiger Grenzfall ist (II. 3.). Hinzu kommt nun ein teilweiser Wechsel der Grundrechtskontrolle durch die europarechtliche Unterlegung mit der ATAD (II. 4). Im dritten Teil werden ausgehend vom europarechtlichen Gleichheitsgrundrecht des Art. 20 GrCh verschiedene Perspektiven seiner Anwendung im Sinne eines europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips skizziert, die zu unterschiedlichen Kontrolldichten führen (III.). Der Schutz durch ein europäisches Leistungsfähigkeitsprinzip wird zudem durch eine möglicherweise reduzierte Kontrolle von Sekundärrecht durch den EuGH und einem föderal bedingten Leerlaufen des Gleichheitssatzes bei nur teilweiser Harmonisierung erheblich eingeschränkt (IV.). Prozedural sind Machtverschiebungen von der Verfassungsgerichts- zur Fachgerichtsbarkeit zu erwarten (IV. 3).

II. Die Zinsschranke als Beispiel

1. Regelungstechnik

Diese Herausforderung spiegelt sich in der Zinsschranke, die im Rahmen des Art. 4 ATAD auf die Ebene europäischen Sekundärrechts gehoben wird. Die als Vorbild dienende deutsche Zinsschranke des § 4h EStG beschränkt den Abzug des den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwandes auf 30 % einer Rohgewinngröße, des verrechenbaren EBITDA. Der überschießende Zinsaufwand kann ggf. mit vorgetragenem Verrechnungsvolumen ausgeglichen werden oder muss auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden, wobei er bei Betriebsübertragung und Betriebsaufgabe untergehen kann. Verschiedene Escape-Klauseln schränken den Anwendungsbereich ein. Im Ergebnis sind nur konzernangehörige Unternehmen betroffen, die mehr als 3 Mio. Euro saldierten Zinsaufwand haben und bei denen nicht nachgewiesen werden kann, dass alle Konzernunternehmen in ähnlichem Maße fremdfinanziert sind. § 8a KStG begrenzt die Escape-Klauseln bei Zahlungen an nahestehende Personen und wesentlich beteiligte Gesellschafter (> 10 %).

2. Regelungszweck

Diese Einschränkungen, insbesondere der Eigenkapital-Escape, zeigen die Zwecksetzung der Zinsschranke auf. Es soll verhindert werden, dass die Gewinnzuordnung innerhalb von Konzernen oder anderen Nähebeziehungen durch die Wahl von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung beeinflusst werden kann.[3] Schon wertend spricht man von Gewinnverlagerung, von „Base Erosion and Profit Shifting". Ökonomische Studien deuten in der Tat darauf hin, dass die Fremdkapitalquote in Hochsteuerländern höher ist als in Niedrigsteuerländern.[4] Damit ist zugleich auf das tiefer liegende Problem der fehlenden Finanzierungsneutralität des Steuerrechts hingewiesen, die ja auch beispielsweise durch einen Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen behoben werden könnte.[5] Wenn die Gewinnzuordnung nicht durch die Wahl von Fremd- oder Eigenkapitalfinanzierung beeinflusst werden kann, kommt die Zuordnung durch die Anknüpfungspunkte des internationalen Steuerrechts zum Tragen – Ansässigkeit und Quelle. Ausgesprochenes Ziel des BEPS-Projektes ist die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung.[6]

3. Die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit im Überblick

a) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips

Die Zinsschranke begegnet wie eben angerissen vielerlei rechtspolitischen Bedenken. Davon zu trennen ist die umstrittene Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke. Der BFH hat dem BVerfG die Regelung bereits im Oktober 2015 zur Prüfung vorgelegt.[7] Dabei weist er auf zwei Ausprägungen des Art. 3 Abs. 1 GG hin – das Leistungsfähigkeitsprinzip einerseits und die Folgerichtigkeit andererseits. Beide Leitlinien sind eng miteinander verbunden und führen in Kombination zum Schutz des sog. objektiven Nettoprinzips.[8] Hat sich der Gesetzgeber im Grundsatz dazu entschlossen, einen Abzug von Erwerbsaufwand von der Bemessungsgrundlage zuzulassen, sind Ausnahmen davon besonders rechtfertigungsbedürftig.[9] Den mit der Zinsschranke verbundenen liquiditätsbeeinträchtigenden Abzugsaufschub, aber auch die Gefahr eines Untergangs der aufgeschobenen Aufwendungen, sieht der BFH als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips an.[10]

Vom BMF, dem FG München und von Teilen der Literatur[11] wurde mit Verweis auf die Entscheidung zur Mindestbesteuerung in § 10d EStG[12] argumentiert, dass gar keine Durchbrechung des Nettoprinzips vorliege, sondern nur eine zeitliche Streckung mit hinzunehmenden Nebenfolgen für die Liquidität und das Risiko des Verlustuntergangs. Richtigerweise sind beide Konstellationen zu unterscheiden. Die Mindestbesteuerung

3 *Seiler* in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 1; *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4h EStG Rz. 4 (Jan. 2019); *Heuermann* in Blümich, § 4h EStG Rz. 12 (Feb. 2019); BT-Drucks. 16/4841, 47 f.

4 Vgl. *Büttner/Wamser*, National Tax Journal (66) 2013, 63 (75, 84); *Huizinga/Laeven/Nicodeme*, Journal of Financial Economics (88) 2008, 80 (118); *Zodrow*, International Tax and Public Finance (13) 2006, 269 (274).

5 Vgl. *Jacobs* in Jacobs/Endres/Spengel, Int. Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1273; zur Gegenüberstellung von Fremdfinanzierung, Beteiligungsfinanzierung und Selbstfinanzierung: *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 256 ff.

6 So schon *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 35 („creation of wealth"); *OECD*, BEPS Action Plan, 2015, S. 10, 14; vgl. auch *Jacobs* in Jacobs/Endres/Spengel, Int. Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 96 ff.

7 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = FR 2016, 416.

8 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1242) Rz. 14 f. = FR 2016, 416.

9 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1243) Rz. 21 = FR 2016, 416.

10 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1242) Rz. 16 ff. = FR 2016, 416.

11 Vgl. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1243) Rz. 23 und die dort aufgeführten Nachweise = FR 2016, 416.

12 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 (1020 f.) Rz. 28 = FR 2014, 1033 m. Anm. *Hallerbach*.

des § 10d EStG kann grundsätzlich mit dem Prinzip gegenwartsnaher Besteuerung gerechtfertigt werden, bei der Zinsschranke wird hingegen die gegenwartsnahe Aufwandsberücksichtigung gerade eingeschränkt.[13] Eine gewisse Parallelität besteht lediglich insoweit, als mit der Mindestbesteuerung Leistungsfähigkeit zeitlich, mit der Zinsschranke territorial zugeordnet werden soll, jeweils unter Beschränkung der Total- oder Globalperspektive.

b) Rechtfertigung

Zur Rechtfertigung der Zinsschranke wird eine Vermeidung von Missbräuchen, die zutreffende Zuordnung von unternehmerischen Gewinnen und schließlich auch eine Stärkung der Eigenkapitalausstattung vorgebracht.

aa) Missbrauchsvermeidung

Als reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift wäre die Zinsschranke als übermäßig oder jedenfalls zu stark typisierend anzusehen. Der Anwendungsbereich der Vorschrift erschöpft sich gerade nicht in den missbrauchsanfälligen grenzüberschreitenden Fällen, sondern erfasst auch reine Inlandssachverhalte, bei denen eben keine Gefährdung des deutschen Besteuerungssubstrats vorliegt.[14] Darüber hinaus erfasst die Zinsschranke aufgrund ihrer nicht zielgenauen Ausgestaltung in Form der Freigrenzenregelung gerade nicht alle Missbrauchsfälle. Auf der Kehrseite werden dafür Gestaltungen nur aufgrund einer hohen Fremdkapitalisierung sehenden Auges[15] als missbräuchlich typisiert. Dabei wird nicht beachtet, dass diese markt- bzw. branchenüblich oder sinnvoll sein können oder nur von kurzfristiger Dauer sind – z.B. während der Unternehmensgründung oder in einer Krise.[16]

bb) Finanzierungsneutrale territoriale Zuordnung

(1) Allgemeines

Entsprechend der obig skizzierten Regelungszwecke[17] ist ein solches Verständnis aber zu eng. Die Zinsschranke dient einer von der fehlenden Finanzierungsneutralität unabhängigen Zuordnung von Unternehmensgewinnen in Konzern- und Näheverhältnissen. Insofern wird damit die Globaläquivalenz und die Territorialität der Besteuerung gestärkt. Der Nebeneffekt ist eine Milderung der fehlenden Finanzierungsneutralität, da der Attraktivitätsnachteil der Eigenkapitalausstattung verringert wird.

Der BFH kritisiert, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zugunsten des Äquivalenzprinzips durchbrochen würde.[18] Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass die Steuer dem Grunde nach eben durch die Globaläquivalenz und nur der Höhe nach durch das Leistungsfähigkeitsprinzip bestimmt wird.[19] Insofern lässt sich die Leistungsfähigkeit gar nicht ohne territorialen Bezugspunkt bestimmen. Was hier als Durchbrechung beschrieben wird, ist ja gerade der Rechtfertigungsansatz für die Ungleichbehandlung.

(2) Nicht notwendige Erstreckung auf Inlandsfälle

Wenn der BFH beanstandet, dass eine solche Regelung für den reinen Inlandsfall unnötig ist,[20] hat er, wie schon oben gesehen[21], grundsätzlich recht. Die Zinsschranke ist auch auf rein inländische Sachverhalte anwendbar, bei denen sich das Zuordnungsproblem gar nicht stellt, weil der EuGH die frühere, nur auf grenzüberschreitende Fälle anwendbare, Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung in der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst*[22] im Hinblick auf die Grundfreiheiten verwarf. Der Gesetzgeber geht mit der diskriminierungsfreien Ausgestaltung zu Lasten aller Steuerpflichtigen europarechtlich auf „Nummer Sicher". Allerdings hätte der deutsche Gesetzgeber auch mit einer nur auf Auslandssachverhalte zugeschnittenen Version der Zinsschranke mittlerweile gute Chancen in Luxemburg. Denn die Dogmatik seit der rein auf die Missbrauchsvermeidung abstellenden Lankhorst-*Hohorst*-Entscheidung hat sich weiterentwickelt und würde eine nur auf grenzüberschreitende Fälle anwendbare Regelung wahrscheinlich und auch richtigerweise über die Aufteilung der Besteuerungshoheiten rechtfertigen lassen.

Ist es dem deutschen Gesetzgeber nun auch von Verfassungs wegen aufgegeben, sich europarechtlich ins Risiko zu begeben, zwischen Skylla und Charybdis zu segeln, wie es auch *Heuermann* ausdrückt?[23] Als Steuerjurist möchte man „Ja!" sagen. Weitet man die Perspektive, wird aber schon daran deutlich, wie eng die Vorgaben für den Gesetzgeber sind, wenn er zwischen deutschen Grundrechten und europäischen Grundfreiheiten jeweils engmaschig auf letztlich nur noch eine allseitig verfassungskonforme Ausgestaltungsmöglichkeit beschränkt wird.

(3) 30 % – Grenze als sachwidrige Typisierung?

Endlich zur eigentlichen Rechtfertigung der territorialen Allokation bringt der BFH nur die seiner Ansicht nach zu weitgehende Typisierung vor.[24] Die 30 %-Grenze taugt aber nur bedingt zur Kritik fehlgeleiteter Typisierung, da sie sinnvollerweise wohl gar keine typische Eigenkapitalquote von 70 % vorgeben will. Sie wird als ein in der Höhe willkürlicher gesetzgeberischer Kompromiss zwischen Sofortabzug und territoria-

13 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = FR 2016, 416 (1243) Rz. 24 ff.; *München/Mückl*, DStR 2014, 1469 (1472).

14 So auch *Loschelder* in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 4.

15 Die Begründung des Gesetzentwurfs erwähnt ausdrücklich die Situation allgemeiner Bankenfinanzierung, BT-Drucks. 16/4841, 46 f.

16 *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. C 197 ff. (Nov. 2012).

17 Siehe Kap. II.2.

18 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1241) = FR 2016, 416.

19 So schon *Griziotti*, Internationale Steuerverteilung und Steuerklassifikation, Weltwirtschaftliches Archiv (32) 1930, S. 203, 217; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 14; *Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern in Kirchhof/Birk/Lehner, Steuern im Verfassungsstaat, 1996, S. 27 (29); im Ausgangspunkt ebenfalls differenzierend *Hey* in FS Lang, 2010, S. 133 (164).

20 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1246) Rz. 38 = FR 2016, 416.

21 Siehe Kap. II. 3. b) aa).

22 EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749 – Lankhorst-Hohorst, FR 2003, 182.

23 *Heuermann* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rz. 26 (Feb. 2019).

24 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1248) Rz. 51 = FR 2016, 416.

ler Zuordnung nachvollziehbar. Der Eigenkapital-Escape – das Abstellen auf eine gleichmäßige Eigenkapitalfinanzierung – ist die eigentliche Typisierung. Diese ist aber auch zu hinterfragen, insbesondere bezüglich der Ausgestaltungsmängel im Hinblick auf die Einschränkungen des Vortrags und der rechtstechnischen Probleme. Hinzu kommt die grob typisierende Einschränkung in § 8a Abs. 3 KStG.

(4) Einschränkung der Vortragsmöglichkeiten

Die Vortragsfähigkeit von verrechenbarem Eigenkapital und überschießendem Zinsaufwand hat ebenfalls Schwachstellen. Der überschießende Zinsaufwand wird zwar vorgetragen, er erhöht aber in den Folgejahren nach § 4h Abs. 1 S. 4 EStG die Zinsaufwendungen, so dass eine Zinsaufwandsspirale und damit eine dauerhafte Anwendung der Zinsschranke droht.[25] Schließlich ist die strikt betriebsbezogene Zuordnung der Vorträge und ihr entsprechender Untergang bei Betriebsaufgabe oder Veräußerung bei einer Personensteuer verfehlt. Es handelt sich daher nicht schlicht nur um eine „veranlagungszeitraumübergreifenden Konzeption" mit bloßer vorübergehender Abzugsbeschränkung.[26]

(5) Rechtstechnische Probleme

Schließlich bestehen rechtstechnische Probleme beim Eigenkapitalvergleich, die in der Literatur dokumentiert sind.[27] Objektgesellschaften lösen die Zinsschranke regelmäßig aus, obwohl sie ökonomisch sinnvoll sein können.[28]

c) Zwischenergebnis: eine Wertungsfrage

Die hier vorgenommene Diskussionsskizze soll demonstrieren, wie wertungsabhängig und damit letztlich von einer Dezision abhängig das Leistungsfähigkeitsprinzip ist. Schon die klassische Gleichheitsprüfung ist wertungsabhängig,[29] in nur wenig verringertem Maße gilt das aber auch für die deutsche Leistungsfähigkeits- und Folgerichtigkeitsdogmatik. Von dieser wird der Gesetzgeber nicht nur an seine eigene Belastungsentscheidung, sondern auch an wissenschaftliche Systemvorstellungen gebunden und somit verändert sich die Argumentationslast. Über Systemvorstellungen kann man jedoch streiten,[30] gerade auch über die Bedeutung der Globaläquivalenz für das Leistungsfähigkeitsprinzip. Umso spannender ist die Frage nach den Konsequenzen, die sich durch eine europäisch vorgeschriebene Zinsschranke ergeben.

4. Auswirkungen der ATAD

a) Teilweiser Wechsel der Grundrechtskontrolle

Mit dem Inkrafttreten der ATAD werden die Karten neu gemischt. Denn die deutsche Zinsschranke diente als Vorbild für die entsprechende Regelung in Art. 4 ATAD. Dies führt den deutschen Gesetzgeber auf den ersten Blick in die komfortable Situation, dass keine Umsetzungsmaßnahmen erforderlich sind und nur geringe Anpassungen vorgenommen werden müssen.[31] Dennoch ändert sich etwas: die deutsche Zinsschranke wird durch die sekundärrechtliche Verpflichtung nun zu einer europäisch vorgeschriebenen. Das gilt allerdings nur für die Anwendung der Zinsschranke auf Körperschaften, da nur diese von der ATAD umfasst sind (Art. 1 Abs. 1 ATAD).

Auf den zweiten Blick wird deutlich: die ATAD hat steuerverfassungsrechtliche Auswirkungen, denn die Zinsschranke unterfällt damit dem europäischen Grundrechtsschutz, wie er in Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh für den Anwendungsbereich der Verträge vorgeschrieben ist. Die Mitgliedstaaten sollen es nicht in der Hand haben, das Richtlinienrecht unter Verweis auf jeweilige national-verfassungsrechtliche Schranken uneinheitlich umzusetzen. Der einheitliche europäische Grundrechtsschutz ist daher Voraussetzung zur Durchsetzung des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts auch gegenüber nationalem Verfassungsrecht.

Als Nebenbemerkung sei erwähnt, dass der unscharfe Begriff des „Anwendungsbereich der Verträge" und damit der EU-Grundrechte auch den nicht harmonisierten Bereich erfassen. Die Rechtsprechung des EuGH hat diesen Bereich stark ausgedehnt. Insbesondere die Entscheidungen *Åkerberg Fransson*, *Sabou* und *Pfleger* sind hier zu nennen.[32] In der Folge können schon im Bereich des nicht-harmonisierten Steuerrechts die Grundrechte zur Anwendung kommen. Insbesondere müssen nationale Maßnahmen, welche die Grundfreiheiten beschränken, zu ihrer Rechtfertigung auch zusätzlich mit den EU-Grundrechten konform sein.[33] Die EU-Grundrechtsprüfung setzt also gleichsam „Huckepack" auf der EU-Grundfreiheitenprüfung auf, auch wenn dies vom EuGH leider nicht immer transparent gehandhabt wird.

Die Rechtsprechung des BVerfG hat dies aufgenommen: seit der *Solange-II*-Entscheidung[34] übt das BVerfG im Anwendungsbereich des Unionsrechts seine Grundrechtskontrolle nicht mehr aus. Die Entscheidung zum *Europäischen Haftbefehl*[35] aus dem Jahr 2015, auch mitunter *Solange III* genannt, und die *Terrordateien*-Entscheidung mit ihrer offenen Kritik

25 Vgl. auch BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 a/07/10001, BStBl. I 2008, 718 Rz. 46.

26 Vgl. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1244) Rz. 25 = FR 2016, 416 und die dort aufgeführten Nachweise.

27 *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. C 63, § 4h EStG Rz. C 214 ff. (Nov. 2012).

28 *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. C 221 (Nov. 2012).

29 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitsätze, 2012, S. 137 ff.

30 Prägnant *Kischel*, AÖR 124 (1999), 174 (210): „Jede Regelung eines Normkomplexes kann ebensogut [sic] zum Bestandteil des Systems wir zu dessen Durchbrechung erklärt werden"; *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitsätze, 2012, S. 136 f.

31 Zu den Abweichungen zwischen deutscher Zinsschranke und Art. 4 ATAD und der Notwendigkeit marginaler Anpassungen vgl. *Schiefer* in Hagemann/Kahlenberg, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, 2019, Art. 4 Rz. 241 ff.

32 In aller Kürze: EuGH v. 26.2.2013 – C 617/10, ECLI:EU:C:2013:105 – Åkerberg Fransson: EU-Grundrechte sind anwendbar, wenn sie in den „Geltungsbereich" des Unionsrechts fallen; EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678 – Sabou: Mitgliedstaaten führen auch dann Unionsrecht aus (und damit sind die EU-Grundrechte anwendbar), wenn sie im Rahmen der ESt-Festsetzung auf Basis der EU-Amtshilfe-RL freiwillig ein Amtshilfeersuchen an einen anderen Mitgliedsstaat richten; EuGH v. 30.4.2014 – C 390/12, ECLI:EU:C:2014:281 – Pfleger u.a.: EU-Grundrechte beanspruchen auch dann Geltung, wenn ein Mitgliedsstaat eine Grundfreiheit beschränkt.

33 Grundlegend EuGH v. 12.6.2003 – C-112/00, ECLI:EU:C:2003:333 – Schmidberger.

34 BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83 – Solange II, BVerfGE 73, 339.

35 EuGH v. 25.7.2018 – C-216/18 ECLI:EU:C:2018:586 – Europäischer Haftbefehl.

an der *Åkerberg Fransson*-Entscheidung des EuGH[36] ändern daran nichts Wesentliches, sondern sind in erster Linie Appell-Entscheidungen an den EuGH, die der Behauptung und Abgrenzung im Machtgefüge der Verfassungsgerichte dienen.

b) Zeitliche Wirksamkeit

aa) Vollwirkung (spätestens ab 2024)

Im Ergebnis sind der deutsche Art. 3 GG und das deutsche Leistungsfähigkeitsprinzip für die Zinsschranke bei Körperschaften ab Geltung der Umsetzungsverpflichtung nicht mehr relevant und der Schutz muss ab diesem Zeitpunkt von den EU-Grundrechten erfolgen.[37] Dieses Umsetzungsdatum war für die ATAD bereits der 31.12.2018, vgl. Art. 11 Abs. 1 ATAD, so dass für den von der ATAD erfassten Bereich grundsätzlich schon seit dem 1.1.2019 die Grundrechtskontrolle übergegangen ist.[38]

Für die Zinsschranke im Speziellen erlaubt Art. 11 Abs. 6 der ATAD auch eine spätere Umsetzung der Zinsschrankenregelung bis spätestens zum 31.12.2023, wenn eine vergleichbare, gleich effektive Regelung im nationalen Recht besteht. Auf den ersten Blick ist die deutsche Regelung nicht nur vergleichbar, sondern erfüllt schon die Richtlinienvoraussetzungen. Im Detail erweist sich aber die „Stand-Alone" Ausnahme des § 4h Abs. 2 S. 1 b) EStG auch i.V.m. § 8a Abs. 2 KStG als im Vergleich zu Art. 4 Abs. 3 Unterabs.1 b) i.V.m. Art. 2 Nr. 4 ATAD zu weit, da die Rückausnahmen in Bezug auf verbundene Unternehmen und Betriebstätten fehlen.[39] Folglich ist die Umsetzung noch nicht vollständig abgeschlossen. Angesichts des nur kleinen Umsetzungsdefizits ist jedoch jedenfalls von einer gleichen Wirksamkeit[40] i.S.d. Art. 11 Abs. 6 ATAD auszugehen.[41] Spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2024 ist das deutsche Leistungsfähigkeitsprinzip bei Körperschaften folglich auch nicht mehr auf die Zinsschranke anwendbar.

bb) Vorwirkung der ATAD (seit dem 12.7.2016)

Darüber hinaus kennt die Rechtsprechung des EuGH jedoch auch eine Vorwirkung von Richtlinien,[42] wie sie in der deutschen Diskussion insbesondere durch die *Mangold*-Entscheidung des EuGH weitere Bekanntheit erlangt hat. Demnach sind die Mitgliedstaaten auch schon zwischen Erlass der Richtlinie, hier der 12.7.2016 und dem Ende der Umsetzungsfrist verpflichtet, zur Richtlinie gegenläufige Maßnahmen zu unterlassen. Dies bindet alle drei Gewalten, so dass auch die Judikative die Vorwirkung beachten muss.[43] Ein verfassungsgerichtliches Außerkraftsetzen der Zinsschranke aufgrund des deutschen Leistungsfähigkeitsprinzips wäre im Hinblick auf Körperschaften gegenläufig zur von der Richtlinie angestrebten Harmonisierung. Ob das BVerfG sich an diese Rechtsprechung gebunden sehen würde, ist unklar. Gute Argumente sprechen aber dafür, dass bereits ab 12.7.2016 keine deutsche Grundrechtskontrolle mehr stattfinden darf, die im Ergebnis von einer europäischen abweichen würde.[44] Über diese mittelbare Wirkung hinaus findet im Rahmen der Vorwirkung jedoch keine unmittelbare Kontrolle nationalen Rechts anhand der EU-Grundrechte statt.[45]

cc) Faktischer Einfluss (Vor dem 12.7.2016)

Für Zeiträume vor dem 12.7.2016 ist keine europäische Grundrechtskontrolle gegeben. Die Fallgruppen für eine Kontrolle im nicht-harmonisierten Bereich liegen nicht vor.[46] Die ATAD wirkt also nicht auf die beim BVerfG anhängigen Veranlagungszeiträume 2008/09 zurück, auf den zufälligen Zeitpunkt der späteren Kontrolle durch das Verfassungsgericht kann es dabei nicht ankommen.[47] Insbesondere sorgt die diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Zinsschranke zu Lasten von inländischen wie grenzüberschreitenden Zinszahlungen dafür, dass die Grundfreiheiten nicht anwendbar sind und somit nicht auch Huckepack die EU-Grundrechte im Hinblick auf die dann notwendige Rechtfertigungsprüfung.

Demgemäß ist das BVerfG in seinem Vorlageverfahren im Prüfungsumfang noch frei von europarechtlichen Bindungen. Nicht frei ist es jedoch im Rechtsfolgenausspruch: eine Verfassungswidrigkeitserklärung kommt für Körperschaften nur bis zum 11.7.2016 in Betracht, jedenfalls längstens bis zum 31.12.2018. Die weitere Fortgeltung der Zinsschranke ist der Kontrolle des BVerfG entzogen und somit sollte das BVerfG, falls es zu einer Verfassungswidrigkeit kommt, die Norm auch nicht gem. § 78 BVerfGG für nichtig erklären, sondern nur die Unwirksamkeit feststellen. Dies ist bei Steuerrechtsnormen aber sowieso der Regelfall, da die Nachteile des sofortigen Außerkrafttretens der Rechtsnorm bei diesen regelmäßig größer sind als die Nachteile einer übergangsweisen Weitergeltung.[48] Aber auch generell ist die Wahrscheinlichkeit gesunken, dass das BVerfG die Zinsschranke wegen eines Verstoßes gegen das deutsche Leistungsfähigkeitsprinzip für verfassungswidrig erklären wird. Denn auch wenn die Maßstäbe nicht identisch sind, liefe es damit Gefahr sich in Gegensatz zu einer späteren abweichenden Beurteilung durch den EuGH zu setzen, die dann Vorrang hätte. Insofern kann es das BVerfG bei einer unklaren Wertungslage als gesichtswahrender im Sinne des

36 BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (316) Rz. 91.

37 So auch *Seiler* in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 6; *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2019, Einführung – Verhältnis zu den Grundfreiheiten, Rz. 67.

38 *Hey*, StuW 2017, 248 (255).

39 *Schiefer* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2019, Art. 4 ATAD Rz. 256 ff.; *Kahlenberg*, StuB 2016, 911 (912); *Oppel*, IStR 2016, 797 (800); *Jochimsen/Zinnowsky*, ISR 2016, 318 (320).

40 Damit der „gleichen Wirksamkeit" ein Anwendungsbereich verbleibt, kann sie keine Vollumsetzung der Richtlinie erfordern.

41 *Jabrayil*, IStR 2019, 321 (326); *Schiefer* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2019, Art. 4 ATAD Rz. 242.

42 EuGH v. 18.12.1997 – C-129/96, ECLI:EU:C:1997:628 – Inter-Environnement Wallonie; EuGH v. 22.11.2005 – C-144/04, ECLI:EU:C:2005:709 – Mangold; EuGH v. 4.7.2006 – C-212/04, ECLI:EU:C:2006:443 – Adeneler u.a.; s. auch jüngst *Jabrayil*, IStR 2019, 321 (326 ff.).

43 *Jabrayil*, IStR 2019, 321 (327); *Oppel*, IStR 2016, 797 (799).

44 *Mitschke*, FR 2016, 412 (415 f.).

45 Zutreffend *Hey*, StuW 2017, 248 (255); a.A. anscheinend *Jabrayil*, IStR 2019, 321 (327).

46 Siehe Fn. 32.

47 Zutreffend *Glahe*, FR 2016, 829 (833); entgegen *Mitschke*, FR 2016, 412 (415).

48 Vgl. nur *Drüen*, FR 1999, 289 (290); *Desens* in Kempny/Reimer, Gleichheitssatzdogmatik heute, S. 147 f.; zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG und den daraus resultierenden Auswirkungen für die Entscheidungsaussprüche des BVerfG: *Kempny*, StuW 2014, 185 (199).

Selbstbildes eines „Kooperationsverhältnisses" empfinden, hier Unterschiede zu vermeiden.

5. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis müssen wir festhalten, dass das europäische Leistungsfähigkeitsprinzip keine Zukunftsmusik ist, sondern das deutsche Leistungsfähigkeitsprinzip für die Anwendung auf Körperschaften schon hier und heute im Rahmen der Vorwirkung mittelbar abgelöst hat und spätestens ab 2024 unmittelbar ablösen wird. Die Zinsschranke unterliegt daher einer gespaltenen Grundrechtskontrolle. So ist es denkbar, dass das BVerfG die Zinsschranke für Einzelunternehmer und Personengesellschaften für verfassungswidrig erklärt, der EuGH für Körperschaften aber nicht – oder vice versa. Schon im deutschen Steuerverfassungsrecht bereitet die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips Schwierigkeiten[49] und politische Wertungen sind unvermeidlich.[50] Umso dringlicher stellt sich die Frage, welchen Inhalt das europäische Leistungsfähigkeitsprinzip zurzeit hat und welche Perspektiven bestehen.

III. Das Europäische Leistungsfähigkeitsprinzip

1. Art. 20 GrCh als Ausgangspunkt

Blicken wir in die Grundrechtecharta findet sich dort in Art. 20 GrCh ein allgemeiner Gleichheitssatz, der mit Ausnahme des Wortes Personen statt Menschen identisch mit Art. 3 GG ist. Die Grundrechtecharta wird über die Zentralnorm des Art. 6 EUV in Geltung gesetzt, die zugleich die komplexe Grundrechtsarchitektur der EU umfasst. Diese lässt sich wie folgt zusammenfassen: es gibt auch nach Inkrafttreten der Charta einen ungeschriebenen Grundrechtsschutz, der durch die Charta aber weitgehend kodifiziert wurde, so dass die Vorrechtsprechung zur Auslegung der Charta genutzt werden kann. Methodische Werkzeuge der Auslegung des EU-Grundrechtsschutzes sind demnach neben dem Text der Charta die gemeinsame Verfassungsüberlieferung der Mitgliedstaaten sowie die Rechtsprechung des EGMR.[51]

2. Perspektive I: Kleinster gemeinsamer Nenner – Zurück in die Zukunft?

a) Rechtsvergleich

Einleitend lässt sich – mit Ausnahme einiger Sonderfälle – eine Zweiteilung der Verfassungskonzeptionen innerhalb der EU erkennen. In einigen Verfassungen (insb. Deutschland, Österreich, Belgien) erschöpft sich das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip im jeweiligen allgemeinen Gleichheitssatz, so dass bereits der Herleitung des Prinzips durch die nationalen Verfassungsgerichte ein besonderes Augenmerk gilt. Andererseits findet sich in zahlreichen europäischen Verfassungen, *Joachim Englisch* zählt im Jahr 2015 acht (z.B. Frankreich, Griechenland, Italien, Spanien, Kroatien, Ungarn), neben dem allgemeinen Gleichheitssatz bereits eine Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips expressis verbis als steuerliches Sondergleichheitsrecht.[52] In besagtem Jahr identifiziert Englisch in 14 Staaten verfassungsrechtliche Gewährleistungen der Leistungsfähigkeit, in sechs weiteren zumindest rechtspolitische Leistungsfähigkeitsdesiderate ohne Verfassungsrang.

Für alle Staaten gilt es, die verschiedenen Konkretisierungsansätze der Verfassungsgerichte herauszuarbeiten und zu vergleichen. Insbesondere ist zu vermuten, dass es keine Korrelation zwischen ausdrücklichen Regelungen des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Kontrolldichte gibt. Deutschland hat ohne steuerliches Sondergleichheitsrecht eine höhere Kontrolldichte als Staaten mit einer ausdrücklichen Regelung, der dann mitunter nur der Charakter eines Staatsziels zugemessen wird. Auch unterscheiden sich die verfassungsprozessualen Umstände, so dass nicht immer ein verfassungsprozessualer Zugang möglich ist. Ein gutes Beispiel bildet die Niederlande. Der in Art. 1 der niederländischen Verfassung verankerte allgemeine Gleichheitssatz hat eine lange Verfassungstradition und ist ein Fundamentalprinzip des niederländischen Rechts.[53] Gesetzgebungsakte werden allerdings nach Art. 120 nicht auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüft[54] (mithin existiert auch kein Verfassungsgericht), jedoch besteht die Möglichkeit durch einen „Umweg" dennoch zu einer Überprüfung zu kommen: Gesetzgebungsakte können auf ihre Vereinbarkeit mit Verträgen – also insb. auch Art. 26 ICCPR und Art. 14 EMRK – untersucht werden.[55]

Bereits die Untersuchung *Ohlendorfs* in der kleineren Vergleichsgruppe Deutschland, Österreich, Frankreich, Italien und Spanien hat gezeigt, dass der Einfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Steuergesetzgebung in ihrer Prägekraft und Kontrolldichte höchst unterschiedlich ist.[56]

Stöber hat die Frage aufgeworfen, ob es einen hinreichenden Konsens oder zumindest eine Mehrheitsmeinung in den Verfassungsüberlieferungen der Staaten gebe, um überhaupt ein Europäisches Leistungsfähigkeitsprinzip bilden zu können.[57] Inwieweit es einen „common core" von Leistungsfähigkeitsvorstellungen gibt, ist in der Tat zu untersuchen. Wenn dieser sehr gering ausfällt, oder es ihn gar nicht gibt, bedeutet es jedoch nicht, dass ein entsprechendes Europäisches Grundrecht nicht existiert. Der EuGH behält sich eine eigenständige Würdigung entsprechend der Systematik und der Ziele der Europäischen Union vor.[58]

49 Vgl. *Kempny*, StuW 2014, 185 (198) m.w.N.

50 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 189.

51 Ausführlich *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 60 ff.; vgl. insoweit auch *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, 2014, S. 70 f.

52 *Englisch* in Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, S. 452; s. auch die Untersuchung zu Italien, Spanien und Frankreich in *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 115 ff.

53 *Happé* in Meussen, The Principle of Equality in European Taxation, 1999, S. 127 ff.

54 Art. 120 der niederländischen Verfassung besagt, dass der Richter die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen und Verträgen nicht beurteilt.

55 *Happé* in Meussen, The Principle of Equality in European Taxation, 1999, S. 127 ff.

56 *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 205 f.; s. auch schon die vergleichenden Überlegungen von *Tipke* in FS Vogel, 2000, S. 561 (562).

57 *Stöber* in Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 153.

58 Vgl. EuGH, Schlussantrag des Generalanwalts Tesauro v. 4.2.1998 – C-367/96, ECLI:EU:C:1998:41 Rz. 23 – Kefalas; s. dazu auch die klassische Hauer-Entscheidung: EuGH v. 13.12.1979 – C-44/79, ECLI:EU:C:1979:290 Rz. 23 f. – Hauer.

Aber auch ohne nähere Erkenntnisse ist zu erwarten, dass der EuGH diesen Befund für sich zu Nutzen machen wird. Die kritische Analyse mit der Grundrechtsrechtsprechung des EuGH lehrt, dass dieser regelmäßig nur einen selektiven Rechtsvergleich betreibt und den Verweis auf nationales Verfassungsrecht eher zur Legitimations- als wirklichen Rechtserkenntniszwecken betreibt.[59] Insofern verspricht ein Blick auf die Rechtsprechung im Kontext der Grundfreiheiten und des Beihilferechts einen höheren Erkenntnisgewinn.

b) Vorrechtsprechung

Insgesamt lässt die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 20 GrCh keine klare Linie erkennen,[60] was sich auch auf die Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung niederschlägt. So ist zwar in ständiger Rechtsprechung eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt, wenn sie „auf einem objektiven und angemessenen Kriterium beruht, d.h. wenn sie im Zusammenhang mit einem rechtlich zulässigen Ziel steht" und wenn die „unterschiedliche Behandlung in angemessenem Verhältnis zu dem [...] verfolgten Ziel steht";[61] wann diese Voraussetzungen aber im Einzelnen vorliegen, ist nicht hinreichend klar.

Auch wenn es keine Vorrechtsprechung für die direkte Besteuerung gibt,[62] wurde der europäische Gleichheitssatz schon auf das Umsatzsteuerrecht angewandt. Aber auch dort weisen die Entscheidungen des EuGH erhebliche Schwankungen auf.[63]

In vielen Entscheidungen ist eine niedrige Prüfungsdichte zu beobachten. Der EuGH argumentiert häufig, dass zwei Fälle nicht vergleichbar seien und somit der Gleichheitsgrundsatz keine Anwendung finden könne. Dieser Prüfungsschritt ist zwar auch bei der Beurteilung der Grundfreiheiten verbreitet, verunklart aber die Prüfung. Im Ausgangspunkt kann alles miteinander verglichen werden, auch Äpfel und Birnen, selbst wenn manche Vergleichsobjekte so unterschiedlich erscheinen mögen, dass eine Ungleichbehandlung ohne weiteres gerechtfertigt scheint. Im Interesse der Transparenz und der einheitlichen Kontrolldichte sollte eine entsprechende Rechtfertigungsprüfung samt Abwägung jedoch nicht unter Berufung auf eine angeblich fehlende Vergleichbarkeit entfallen.[64] Exemplarisch kann hier die bedenkliche Aussage des EuGH in seiner *Jetair*-Entscheidung[65] zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie angeführt werden. Dort urteilte der EuGH, dass eine Verletzung des Gleichheitssatzes nicht vorliegt, wenn der Unionsgesetzgeber (!) eine unterschiedliche Behandlung nicht als nicht vergleichbar ansieht. Doch zwischen den Zeilen ist klar, dass das Gericht zwischen Reisebüros, die eigene Reisepakete anbieten, und Reisebüros, die nur als Vermittler dienen, unterscheidet.[66]

Gleichwohl lässt sich auch eine Entwicklung hin zu einem strengeren Kontrollmaßstab erkennen. Diese Rechtsprechungslinie begann mit der Entscheidung *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.a.[67], die zum Handel mit Treibhauszertifikaten erging. Mit der *RPO*-Entscheidung vom 7.3.2017[68] hat die große Kammer des EuGH nunmehr auch im Bereich des Mehrwertsteuerrechts die etwas strengere Kontrolle des Arcelor Atlantique Urteils entfaltet. Obwohl die Vorlagefrage auf die Vereinbarkeit von Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Nr. 6 des Anhang III der MwStSystRL mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität abzielte, deutet der EuGH die Frage um und prüft eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aus Art. 20 GrCh.[69] Der Prüfungsmaßstab des EuGH erinnert an die „neue Formel" des BVerfG. Demnach ist der Differenzierungszweck entsprechend dem Telos der Normen zu bestimmen und dann mit der Ungleichbehandlung abzuwägen.[70] Die unterschiedliche Behandlung muss in einem angemessenen Verhältnis zum Differenzierungszweck stehen.[71] Dieser anspruchsvolle Maßstab wird jedoch zugleich wieder zurückgenommen. Dem Unionsgesetzgeber wird bei steuerlichen Maßnahmen ein weites Ermessen zuerkannt, da er die Pflicht habe, Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art zu treffen und dabei divergierende Interessen in eine Rangfolge zu bringen oder komplexe Beurteilungen vorzunehmen. Die gerichtliche Kontrolle des Prüfungsmaßstabs müsse sich daher auf offensichtliche Fehler beschränken.[72] Der ambitionierte Auftakt der Prüfung mag man dem Einfluss des deutschen Richters am EuGH *v. Danwitz* zuschreiben.[73] Im Ergebnis bleibt die Kontrolle aufgrund der Beschränkung auf offensichtliche Fehler aber sehr eingeschränkt und auf einer Dichte, wie sie der deutschen Dogmatik Ende der 1980er-Jahren entspricht.[74] Eine gewisse Vielstimmigkeit bis hin zu punktueller Inkonsistenz verfassungsgerichtlicher und europarechtlicher Entscheidungen ist freilich auch nichts Ungewöhnliches, da sie regelmäßig Kompromisse in der Suche nach einer Senatsmehrheit abbilden. Im Rahmen des EuGH wird die Vielstimmigkeit durch die Sozialisation in unterschiedlichen Rechtsordnungen verstärkt. Mag der Prüfungsauftakt deutsch geprägt sein, lässt sich die diesen weitgehend entwertende Beschränkung auf englische Traditionen zurückführen.[75]

59 Instruktiv *Haltern*, Europarecht, Bd. II., 3. Aufl. 2018, Rz. 1443.

60 Vgl. dazu *Sachs* in Stern/Sachs, GrCh, 2016, Art. 20 Rz. 16 ff.. So wird nicht konsequent zwischen der Ungleichbehandlung und ihrer Rechtfertigung unterschieden. Darüber hinaus tut sich der EuGH mit dem Prüfungspunkt der Vergleichbarkeit der Situationen schwer.

61 Vgl. *Jarass*, GrCh, 3. Aufl. 2016, Art. 20 Rz. 12. Die dort zitierten Urteile haben aber keinen steuerrechtlichen Bezug, sondern betreffen die Richtlinie zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über den Schutz der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitsgebers (80/987/EWG).

62 Vgl. *Hey*, StuW 2017, 248 (255).

63 Vgl. *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, 2014, S. 263 ff.

64 Instruktiv *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 40 f.; speziell zum Steuerrecht zu Recht kritisch *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 221.

65 EuGH v. 13.3.2014 – C-599/12, ECLI:EU:C:2014:144 – Jetair NV und BTWE Travel4you.

66 EuGH v. 13.3.2014 – C-599/12, ECLI:EU:C:2014:144 Rz. 54 – Jetair NV und BTWE Travel4you; *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 2015, S. 33.

67 EuGH v. 16.12.2008 – C-127/07, ECLI:EU:C:2008:728 – Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.

68 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO.

69 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO Rz. 38.

70 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO Rz. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung.

71 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO Rz. 53 und die dort aufgeführte Rechtsprechung.

72 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO Rz. 54 und die dort aufgeführte Rechtsprechung.

73 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174, UR 2017, 393 m. Anm. *Dobratz*, UR 2017, 393 (400).

74 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 = FR 1988, 675.

75 Dazu allgemein *v. Danwitz*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Gemeinschaftsrecht, EWS 2003, 393 (397 f.).

Schließlich stellt das Mehrwertsteuerrecht auch kein ideales Umfeld für die Entwicklung einer anspruchsvollen Gleichheitssatzdogmatik dar. Die Mehrwertsteuer hat den Fokus weniger auf Personen, als auf Transaktionen. Das Neutralitätsprinzip der Mehrwertsteuer hat zwar Gleichheitsgehalt,[76] stellt aber eine mehrwertsteuerspezifische Ausprägung dar. Der EuGH trennt auch nicht eindeutig zwischen sekundärrechtlichem Neutralitätsprinzip und primärrechtlichem Gleichheitssatz und mag eine Bemühung des Primärrechts scheuen, wenn er das Problem auch im Rahmen mehrwertsteuerlicher Konkretisierungen bewältigen kann.[77]

c) Anwendung auf die Zinsschranke

Das Problem der Zinsschranke bei der klassischen Gleichheitsprüfung wird deutlicher: Steuerpflichtige mit Zinsaufwendungen werden mit Steuerpflichtigen, die nur andere Aufwendungen haben, verglichen. Die Möglichkeit, die grenzüberschreitenden Zahlungen zu verringern, ist das Kriterium für diese Differenzierung, und es ist nun zu fragen, ob dies durch entsprechende Unterschiede in Art und Gewicht ausgeglichen wird. Angesichts der territorialen Aufteilung der Steuerhoheitsgebiete macht es einen Unterschied, ob Zahlungen leicht zur Beeinträchtigung der Steuerbasis verwendet werden können. Die Finanzierungsfreiheit stellt sicher, dass sie weitgehend beeinflussbar ist. Im Hinblick auf den klassischen Willkürmaßstab für objektbezogene Diskriminierung liegt ein sachlicher Grund für eine Rechtfertigung vor. Aber auch wenn man den Prüfungsmaßstab der *RPO*-Entscheidung anwendet und Unterschiede und unterschiedliche Behandlung vergleicht, liegt es nahe, einen rechtfertigenden Unterschied schon im Ausscheiden der Kapitalvergütung aus der deutschen Besteuerungshoheit zu sehen, welches durch die Finanzierungsfreiheit relativ leicht und innerhalb von Konzernen auch steuerlich zielgerichtet herbeigeführt werden kann.

Aus deutscher Perspektive wären solche Erwägungen zu vereinfacht und holzschnittartig. Es wäre ein Rückschritt, der die steuerverfassungsrechtliche Dogmatik um Jahrzehnte zurückdrehen würde. Ob der EuGH dann auch Jahrzehnte benötigt, um diesen – aus deutscher Sicht – Rückschritt aufzuholen, wäre eine andere Frage. Und die Entwicklung könnte auch eine andere Richtung nehmen.

3. Perspektive II: Aufgreifen von Kryptogrundrechtsjudikatur im Grundfreiheitenbereich

Der EuGH hat sich in seiner Rechtsprechung auch eine Auslegung der Grundrechte vorbehalten, welche die Besonderheiten der Europäischen Union und ihres Binnenmarktes würdigt.[78] Daher liegt es nicht fern, dass der EuGH bei der Auslegung der Grundrechte auch Wertungen aus seiner Judikatur zum Binnenmarkt im Allgemeinen und zu den Grundfreiheiten im Besonderen einfließen lässt.[79]

a) Grundrechtsgehalte in der Grundfreiheitenjudikatur

aa) Schumacker-Entscheidung

Als paradigmatisches Urteil ist hier sicher die *Schumacker*-Entscheidung[80] zu nennen. Was in der deutschen Version mit Gesamtsteuerkraft bezeichnet wird, findet sich im englischen Original als „ability to pay", die Bemessung der Steuer unter Berücksichtigung aller erzielten Einkünfte und der persönlichen Lage sowie des Familienstands. Der EuGH weist diese Aufgabe unter Rückgriff auf angebliche Grundsätze des internationalen Steuerrechts und dem OECD-Musterabkommen dem Ansässigkeitsstaat zu.[81]

Im engeren Sinne geht es in dieser Entscheidung aber (nur) um das subjektive Nettoprinzip[82] und im Rahmen der Prüfung der Verletzung der Grundfreiheiten auch nur um die Frage der diskriminierungsfreien Anwendung eines im nationalen Rechts vorhandenen Nettoprinzips.[83] Zudem wird sie zurecht als Kompetenzüberschreitung des EuGH kritisiert[84]: Maßstab der Grundfreiheitenprüfung ist nur das Verhalten der Mitgliedstaaten. Eine bindende allgemeine Pflicht des Ansässigkeitsstaates, das subjektive Nettoprinzip auf das Welteinkommen zu gewähren, gibt es als solche nicht und kann auch nicht im EU-Recht vorgesehen werden.

bb) Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung

Ein weiteres bekanntes Problem des europäischen Steuerrechts beschäftigt sich mit der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung. Am heutigen Stand einer längeren Rechtsprechungskette, die Entscheidungen *Bevola*[85] oder *Timac Agro*[86] seien erwähnt, steht fest, dass der Ansässigkeitsstaat von Mutter oder Stammhaus die Berücksichtigung von Verlusten im Quellenstaat von Tochter oder Betriebstätte grundsätzlich verweigern kann. Dies wird mit der Aufteilung der Besteuerungshoheiten gerechtfertigt und der Symmetrie von Ertragsbesteue-

76 Vgl. auch *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, 2014, S. 263 ff.

77 So die These *Heuermanns* auf dem Steuerwissenschaftlichen Symposium des BFH am 26.3.2019.

78 Vgl. EuGH v. 13.12.1979 – 44/79, ECLI:EU:C:1979:290 – Hauer. In der paradigmatischen Hauer-Entscheidung wurde ein Anpflanzungsmoratorium von Weinreben, das nach deutschem Recht als schwerlich rechtfertigbare objektive Berufswahleinschränkung zu qualifizieren wäre, mit den Besonderheiten des gemeinsamen Weinmarktes gerechtfertigt, der auch die Interessen der notleidenden *Winzer* in Überproduktionsländern mit berücksichtigen muss.

79 So etwa *Kirchhof*, StuW 2011, 365 (368).

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

81 EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 Rz. 32 – Schumacker, FR 1995, 224 m. Anm. *Waterkamp-Faupel*.

82 *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 222, 245.

83 *Lehner*, IStR 2016, 265 (270).

84 *Reimer*, Rechtsschutz durch den EuGH: Setzt die deutsche Verfassung Schranken? in Lüdicke, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, S. 65 f.

85 EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424 – Bevola.

86 EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – Timac Agro.

rung und Aufwandsberücksichtigung.[87] Im Fall von „finalen Verlusten", die aus tatsächlichen Gründen z.B. durch Liquidation oder Veräußerung im Quellenstaat nicht mehr dort berücksichtigt werden können, kommt es zu einer Auffangzuständigkeit des Ansässigkeitsstaates.

Dies wird mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerechtfertigt[88], kann dogmatisch aber zutreffender als grundrechtliche Einschränkung des Rechtfertigungsgrundes gesehen werden.[89] In den Schlussanträgen zur *Bevola*-Entscheidung benennt Generalanwalt Sanchéz-Bordona das Problem der finalen Verluste ausdrücklich als ein solches der steuerlichen Leistungsfähigkeit und erklärt damit die „Marks & Spencer-Ausnahme" für finale Verluste.[90] Die endgültige Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bei finalen Verlusten stelle die Vergleichbarkeit zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Unternehmenseinheiten her.[91]

Diese Argumentation auf Ebene der Vergleichbarkeit ist dogmatisch klarer und transparenter auf der Rechtfertigungsebene darzustellen. Seit der *Schmidberger*-Entscheidung[92] des EuGH ist anerkannt, dass nationale Maßnahmen, die dem Grunde nach durch einen geschriebenen oder ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund gerechtfertigt sind, zusätzlich mit den EU-Grundrechten konform sein müssen.[93] Die Betroffenheit der Grundfreiheiten eröffnet den Anwendungsbereich der Verträge i.S.d. Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh. Bei den EU-Grundrechten handelt es sich folglich um eine Art „Schranken-Schranke" im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung. Somit haben die europäischen Grundrechte und somit auch das europäische Leistungsfähigkeitsprinzip hier „Huckepack" auf der Grundfreiheitenprüfung bereits eine Gelegenheit zur Ausurteilung gefunden. Insofern liegt ein Leistungsfähigkeitsverständnis nahe, wonach Aufwand einmal in einem Land berücksichtigt werden muss.

Der EuGH nimmt die Argumentation des Generalanwalts mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Entscheidung ausdrücklich auf.[94] Auch wenn er wie der Generalanwalt mit der Vergleichbarkeit argumentiert, liegt auch hier eine grundrechtliche Wertung zur Einschränkung des Rechtfertigungsgrundes Aufteilung der Besteuerungshoheiten nahe.

cc) Typisierungsskepsis des EuGH?

Ein weiteres Problem im Hinblick auf die Typisierung der Zinsschranke ist das Fehlen des Nachweises wirtschaftlicher Gründe im Einzelfall. Die Möglichkeit eines solchen Nachweises hat der EuGH jüngst in der *Hornbach*-Entscheidung[95] auch für § 1 AStG gefordert und das auch unter der Prämisse, dass es sich dabei auch um eine Norm zur Abgrenzung der Besteuerungshoheiten handelt.[96] Allerdings sieht der EuGH in der Norm zugleich eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, was das Erfordernis des Einzelnachweises begründen dürfte. Angesichts dieser Tendenzen ist auch zu erwarten, dass die Zinsschranke eine ähnliche Doppelqualifizierung ereilen wird. In weiteren Perspektiven lässt sich eine große Zurückhaltung des EuGH konstatieren, aufgrund der Zwänge der Massenverwaltungen bindende Typisierungen und Pauschalierungen anzuerkennen.[97]

b) Anwendung auf die Zinsschranke

Diese Einsicht gibt uns auch Anhaltspunkte für die Zinsschranke. Demgemäß kann die Zinsschranke im Sinne einer territorialen Gewinnzuordnung angesichts der verschiedenen Besteuerungshoheiten gerechtfertigt werden. Problematisch sind die finalen Verluste, die entstehen können und deren Berücksichtigung durch die *Bevola*-Entscheidung klarstellend angemahnt wurde. Insofern stellt der Untergang des Zins- und EBITDA-Vortrags ein Punkt dar, den der EuGH zur Verfassungswidrigkeitserklärung nutzen könnte.

Im Ergebnis ist die Zinsschranke bei Extrapolation der bisherigen Rechtsprechung des EuGH größeren Risiken unter den EU-Grundrechen als unter den deutschen Grundrechten ausgesetzt. Zwar mag der EuGH die Konstruktion der Zinsschranke als solche eher akzeptieren, als die die Folgerichtigkeit betonende deutsche Grundrechtsdogmatik. Im Hinblick auf die Möglichkeiten der Typisierung erscheint aber der EuGH gleich streng, wenn nicht strenger zu sein, als er die mit dem Untergang des EBITDA- und Verlustvortrags verbundenen finalen Verluste nicht akzeptieren dürfte. Wenn der EuGH die nationale Rechtfertigung von Grundfreiheitenverstößen an diesen misst, mag er dies zwar ausdrücklich nur für das Verhältnismäßigkeitsprinzip tun, in der Sache kann für die an gleicher Stelle erfolgende Prüfung der EU-Grundfreiheiten nichts anderes gelten.

4. Perspektive III: Kohärenz als Folgerichtigkeitsäquivalent?

Zu den nicht unumstrittenen[98] Besonderheiten des deutschen Steuerverfassungsrechts zählt die Folgerichtigkeitsdogmatik. Eine Übertragung auf die europäische Ebene ist ungewiss, auch wenn es insbesondere mit den Kohärenzgedanken Anknüpfungspunkte gibt.[99] Hier kann die (enge) steuerrechtliche Kohärenzrechtfertigung aus der Rechtssache *Bachmann*[100] er-

87 EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – Timac Agro Rz. 38.

88 EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424 – Bevola Rz. 62.

89 Allgemein kritisch zur von Grundrechten losgelösten Prüfung der Verhältnismäßigkeit in der EuGH-Judikatur: *v. Danwitz*, EWS 2003, 393 (397).

90 EuGH, Schlussantrag des Generalanwalts Sanchéz-Bordona v. 17.1.2018 – C-650/16, ECLI:EU:C:2018:15 – Bevola Rz. 59 f.

91 EuGH, Schlussantrag des Generalanwalts Sanchéz-Bordona v. 17.1.2018 – C-650/16, ECLI:EU:C:2018:15 – Bevola Rz. 59 ff.

92 EuGH v. 12.6.2003 – C-112/00, ECLI:EU:C:2003:333 – Schmidberger.

93 EuGH v. 12.6.2003 – C-112/00, ECLI:EU:C:2003:333 – Schmidberger Rz. 70 ff.

94 EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424 – Bevola Rz. 39 f.

95 EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366 – Hornbach.

96 EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366 – Hornbach Rz. 49.

97 *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 222, 262 ff.

98 Siehe oben Fn. 30.

99 Für eine Folgerichtigkeitsdogmatik auch im Rahmen des Art. 20 GrCh: *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 39 (63); *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 227 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5 Rz. 82.

100 EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – Bachmann.

wähnt werden. Darüber hinaus kann auch der Rechtfertigungsgrund Aufteilung der Besteuerungshoheiten insofern als Ausdruck des Kohärenzdenkens verstanden werden, als dass Ertragsbesteuerung und Aufwandsberücksichtigung in einen Zusammenhang gesetzt werden.

In der Grundfreiheitenrechtsprechung und vereinzelt schon darüber hinaus fordert der EuGH als zusätzliche Schranken-Schranke, dass die zur Rechtfertigung angeführten Ziele in einer „kohärenten" Weise verwirklicht werden.[101] Hinter diesem Anspruch steckt bisher nur eine Widerspruchsfreiheit vergleichbarer Sachverhalte, nicht ihre Gleichbehandlung.[102] Das Beihilferecht kennt zudem eine folgerichtigkeitsähnliche Prüfungsstruktur in der Selektivität.[103]

Dennoch ist Vorsicht geboten, deutsche Folgerichtigkeitsrechtsprechung ohne weiteres auf die Kohärenz auf Unionsebene übertragen zu wollen. Es muss erwähnt werden, dass ein Folgerichtigkeitsgebot, wie es das BVerfG statuiert, steuerrechtspolitisch wünschenswert sein kann, rechtsdogmatisch aber einige Schwächen mit sich bringt.[104] Sieht man in einem Verstoß gegen die Folgerichtigkeit demnach nur ein Indiz für eine Gleichheitswidrigkeit,[105] erscheint die Notwendigkeit einer europäischen Folgerichtigkeitsausprägung nicht zwingend, wohl aber anstrebenswert.

IV. Folgefragen der Entfaltung des Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips

1. Eingeschränkte Kontrolle von Sekundärrecht?

Ob der EuGH diese Wertungen auch auf die ATAD und ihre Umsetzungsmaßnahmen erstreckt, ist jedoch unklar. Eine Gesamtschau der Rechtsprechung des EuGH legt es nahe, dass dieser jedenfalls gegenüber Sekundärrecht großzügigere Maßstäbe anlegt, als er es gegenüber nationalen Gesetzen außerhalb des harmonisierten Bereichs tut.[106]

Dies lässt sich im Kontext der Grundfreiheiten begründen, dass nationale Maßnahmen per se eine größere Gefahr beinhalten, den Marktzugang für Nichtansässige zu beschränken, als es harmonisierende Unionsmaßnahmen tun.[107] Auch würde der EuGH bei ähnlich den Marktzugang beschränkenden Harmonisierungen ebenfalls einen strengen Maßstab anwenden.[108] Die zurückgenommene Kontrolldichte gegenüber Sekundärrecht kann schließlich auch im Kontext der Gewaltenteilung zwischen Legislative und Judikative als Ausgleich für den strengen Maßstab gegenüber nationalen Maßnahmen angesehen werden; zudem als ein Anreiz zur binnenmarktförderlichen Harmonisierung.[109] Wenig überzeugend scheint hingegen die Überlegung, dass alleine das Einstimmigkeitserfordernis eine hinreichende Berücksichtigung aller Interessen soweit garantiert, dass eine eingeschränkte Kontrolle angezeigt sei:[110] zwar mögen sich alle Fisci einig sein, die Steuerpflichtigen sitzen jedoch nicht am Tisch.

Auf den Bereich der EU-Grundrechte lassen sich die Argumente für eine Lockerung der Kontrolldichte nicht übertragen. Im Gegensatz zu den Grundfreiheiten sind sie nicht gezielt auf den Schutz des Marktzugangs gerichtet. Vom spezifischen Marktzugang unabhängige Belastungen sollten daher nicht von vorneherein einer minderen Kontrolle unterliegen. Diese eigenständige Bedeutung wird deutlich, wenn der Gesetzgeber wie im Fall der Zinsschranke Ansässige- wie Nichtansässige gleichermaßen belastet, um die spezifische Anknüpfung an den Marktzugang und damit die Einschlägigkeit der Grundfreiheiten zu vermeiden. Dies durch eine Einschränkung der Kontrolle zu fördern, kann nicht im Sinne des Europarechts sein.

2. Föderale Einschränkung der Kontrolle im Mehrebenensystem

Die Kontrolldichte des Art. 20 Abs. 1 GrCh ist gegenüber Art. 3 GG aufgrund der föderalen Gliederung bei nur teilweise harmonisierten Rechtsbereichen wie dem Steuerrecht wesentlich eingeschränkt. Art. 20 Abs. 1 GrCh verpflichtet nach Art. 51 GrCh die Union nur hinsichtlich ihrer Handlungen, die Länder wiederum nur im Rahmen des harmonisierten Bereichs. Diese kompetenzielle Gliederung geht der Gleichheitsprüfung vor,[111] der Föderalismus ist nach dem bekannten Diktum *Dürigs* die „offene Flanke des Gleichheitssatzes".[112] Der Anwendungsbereich des Art. 20 GrCh ist insoweit sachlich beschränkt.[113]

Die Union ist daher nur zur Gleichbehandlung innerhalb des Primär- und Sekundärrechts verpflichtet.[114] Die ATAD kann auf Ungleichbehandlungen zwischen ihren verschiedenen Regelungen oder gegenüber dem übrigen Unionsrecht geprüft werden, nicht jedoch mit dem nationalen Recht. Dementsprechend darf die Versagung des Zinsabzugs durch die ATAD nicht mit der nichtharmonisierten sonstigen mitgliedstaatlichen Aufwandsberücksichtigung verglichen werden. Andernfalls wäre die Union für Ungleichbehandlungen verantwortlich, die von ihr gar nicht beeinflusst werden können und die je nach Brutto- oder Nettocharakter des nationalen Besteuerungssystems in jedem Land verschieden wären. Die Mitgliedstaaten hätten es entgegen der Kompetenzordnung in der Hand, durch Änderungen ihres nationalen Rechts zugunsten von mehr Nettobesteuerung nachträglich eine Grundrechtswidrigkeit des Unionsrechts herbeizuführen. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Union die Aufwandsberücksichti-

101 *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 229 f.

102 *Lippert*, Das Kohärenzerfordernis des EuGH, EuR 2012, 90 (92).

103 *Valta*, StuW 2015, 215 (226); *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 137 Rz. 583.

104 Vgl. dazu: *Kempny*, StuW 2014, 185 (198 f.).

105 *Kempny*, StuW 2014, 185 (199) m.w.N.

106 *Teichmann* in FS Scheuing, 2011, S. 735 (747); *v. Danwitz*, EWS 2003, 393 (395 f.); *Emmerich-Fritsche*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Direktive und Schranke der EG-Rechtsetzung, 2000, S. 234.

107 *Teichmann* in FS Scheuing, 2011, S. 735 (754 f.).

108 *Teichmann* in FS Scheuing, 2011, S. 754 f. unter Verweis auf EuGH v. 9.8.1994 – C-51/93, ECLI:EU:C:1994:312 – Meyhuif.

109 *Teichmann* in FS Scheuing, 2011, S. 756.

110 *Teichmann* in FS Scheuing, 2011, S. 756.

111 *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 67 f.: „... der Gleichheitssatz stößt hier an quasi-föderale Grenzen"; grundlegend *P. Kirchhof*, HdStR, VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rz. 33 ff., 48.

112 *Dürig* in Maunz/Dürig, Art. 3 GG Abs. 1 Rz. 233 (Mai 2015).

113 Vgl. *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 64 ff. (66), die allerdings nur den spezielleren Art. 21 Abs. 2 GrCh direkt erwähnen, bei denen die Beschränkung auf den Anwendungsbereich der Verträge in der Norm selbst geregelt ist. Für den allgemeineren Art. 20 Abs. 1 GrCh kann im Hinblick auf Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh nichts anderes gelten.

114 *Lehner*, IStR 2016, 265 (270).

gung in weiterem Umfang harmonisieren müsste, etwas durch Einführung der G(K)KB, da die Union nach der Kompetenzordnung in der Entscheidung zur positiven Harmonisierung frei ist. Dieser Vorrang der Kompetenzordnung vor den Grundrechten kommt auch in Art. 6 Abs. 1 Unterabs.2 EUV zum Ausdruck.[115]

Auch die Mitgliedstaaten sind nach Art. 20 GrCh nicht zur Gleichbehandlung zwischen harmonisiertem und nichtharmonisiertem Bereich verpflichtet. So wenig wie dem Unionsgesetzgeber die Differenz zwischen Art. 3 ATAD und dem deutschen körperschaftsteuerlichen objektiven Nettoprinzip zugerechnet werden kann, ist Deutschland die unionsrechtliche Vorgabe aus Art. 3 ATAD zuzurechnen. Deutschland ist daher insbesondere nicht verpflichtet, auch jenseits des harmonisierten Bereichs zu mehr Bruttobesteuerung überzugehen, um die Ungleichheit zu vermindern. Die Teilharmonisierung darf nicht durch eine grundrechtliche Hintertür zu einem faktischen Vollharmonisierungszwang führen.[116]

Im Ergebnis zeigt sich, dass die nur sehr partielle Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern zu einer erheblichen Verminderung des grundrechtlichen Schutzes führt. Die Aufteilung der Verantwortlichkeiten zwischen Union und Mitgliedstaaten führt zur Unanwendbarkeit des Gleichheitssatzes zwischen determiniertem und nicht determiniertem Recht. Dies ist umso misslicher, als mit der ATAD gerade die den Steuerpflichtigen belastenden Normen der G(K)KB vorgezogen wurden, während die begünstigenden Normen und das für einen effektiven Schutz des Leistungsfähigkeitsprinzips notwendige unionale Referenzsystem der G(K)KB weiter im Entwurfsstadium verharren.

Diese Schutzminderung lässt sich auch nicht unter Berufung auf einen freiheitsrechtlichen Gehalt des Leistungsfähigkeitsprinzips oder das Folgerichtigkeitsgebot vermeiden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Begriff beschreibt nur die für steuerliche Normen sachangemessene Vergleichspaarbildung im Rahmen der Gleichheitsprüfung, ersetzt diese aber nicht. Ein eigenständiger freiheitsrechtlicher Gehalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wurde bisher nicht überzeugend begründet und ist dogmatisch auch schwer begründbar. Der EuGH mag es vielleicht dennoch tun, um Schutz gewähren zu können. Auch das Folgerichtigkeitsgebot ist eine Ausprägung des Gleichheitssatzes und setzt eine Abweichung zwischen Systementscheidung und Ausnahmeregelung voraus.[117]

Im Ergebnis werden steuerpflichtige Körperschaften im Hinblick auf die europarechtlich determinierten Teile der Zinsschranke keinen Schutz durch das europäische Leistungsfähigkeitsprinzip erlangen können. Dies wird sich erst dann ändern, wenn der Unionsgesetzgeber die G(K)KB umsetzt oder auf andere Weise einen Grundsatz der Aufwandsberücksichtigung im Sekundärrecht verankert. Der Schutz durch Art. 3 GG wird unter Geltung der Solange-Rechtsprechung nicht in die Bresche springen, da es hier nicht um ein Problem mangelnder Grundrechtsgewährleistung auf Unionsebene geht, sondern um systemische Grenzen jedes Gleichheitssatzes beim Zusammenwirken mehrerer Hoheitsträger als Zurechnungsobjekten. Auch wenn Grundrechte den Schutz des Individuums im Fokus haben, sind sie als Norm an Hoheitsträger gerichtet.

3. Prozedurale Folgen

Zuletzt sind auch die Auswirkungen der prozeduralen Rahmenbedingungen zu bedenken.[118] Während der EuGH EU-Sekundärrecht wie die ATAD im Rahmen des Vorlageverfahrens nach Art. 267 Abs. 1 Buchstabe b) AEUV auf ihre Gültigkeit überprüfen darf, gilt dies für nationales Recht nicht. Art. 267 Abs. 1 Buchstabe a) AEUV ermächtigt im Übrigen nur zur Auslegung des Primärrechts einschließlich der EU-Grundrechte.

Dies führt zu der aus der Grundfreiheitenjudikatur bekannten Vorlagefrage, ob das Primärrecht so auszulegen ist, dass es einer Norm wie der angegriffenen nationalen Regelung entgegensteht. Die eigentliche Schlussfolgerung, dass nationales Recht gegen das EU-Primärrecht verstößt und daher außer Anwendung bleiben soll, ist dem nationalen Gericht vorbehalten.[119] Der EuGH gibt freilich häufig bereits relativ klare Hinweise. Dennoch hat das nationale Gericht gewisse Umsetzungsspielräume. Schließlich hat das Verfahren auch den Vorteil zusätzlicher Legitimationsstiftung.[120] Nicht der EuGH mit seiner möglicherweise als prekär angesehenen Legitimation überbringt die „schlechte" Nachricht für das nationale Recht, sondern das nationale Höchstgericht.

Dieses Zusammenwirken des EuGH mit nationalen Gerichten kann auch für den Grundrechtsschutz fruchtbar gemacht werden. Nationale Höchstgerichte können ermutigt werden, bereits die Vorlagefrage mit einer ausführlichen Darstellung ihrer nationalen verfassungsrechtlichen Perspektive auf das Grundrechtsproblem anzureichern. Der EuGH könnte dies bei seiner Entscheidung berücksichtigen und dem nationalen Gericht einen breiteren Umsetzungsspielraum gewähren. *Krumm* hat in diesem Zusammenhang auf Fälle aus dem Bereich des Art. 50 GrCh, dem „ne bis in idem"-Grundsatz, hingewiesen.[121] In der Rechtssache *Garlsson Real Estate*[122] gab der EuGH dem vorlegenden Corte di Cassazione die Beurteilung auf, ob die verhängte Kriminalstrafe die Präventionszwecke der Sanktionierung von Finanzmarktregulierungsverstößen hinreichend ahndet, oder ob eine zusätzliche Verwaltungsstrafe zur einer effektiven Sanktionierung notwendig ist. In diesem Fall liegt kein Verbot gegen die Doppelbestrafung vor.

115 *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 67.

116 So im Hinblick auf das Mehrwertsteuerrecht EuGH v. 7.12.2006 – C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763 Rz. 55 ff. – Eurodental; EuGH v. 13.7.2000 – C-240/05, ECLI:EU:C:2000:405 – Idéal tourisme. Die Kritik von *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 68 an dieser Rechtsprechung bezieht sich auf punktuelle Ausnahmeermächtigungen von der Harmonisierung im Mehrwertsteuerrecht, ausdrücklich nicht auf das noch nicht umfassend harmonisierte Recht der direkten Steuern.

117 Vgl. *Kempny*, StuW 2014, 185 (197 f.).

118 Auf diese hat jüngst *Krumm* beim Steuerwissenschaftlichen Symposium des BFH am 26.3.2019 hingewiesen.

119 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06 – Honeywell, BVerfGE 126, 286 (301 f.).

120 Vgl. *Karpenstein*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 267 AEUV Rz. 1 (Feb. 2019).

121 Vortrag beim Steuerwissenschaftlichen Symposium des BFH am 26.3.2019.

122 EuGH v. 20.3.2018 – C 537/16, ECLI:EU:C:2018:193 – Garlsson Real Estate u.a.

Insofern ist auch bei gesetzlichen Typisierungen eine Übertragung der Beurteilung denkbar, ob Regelungen wie die Zinsschranke das Ausmaß der Typisierungsbefugnis noch einhält oder überschreitet. Da es sich hier aber auch um Rechtsfragen handelt, ist keine klare Grenze erkenntlich, was besser vom EuGH und besser vom nationalen Gericht beurteilt werden sollte. Der EuGH könnte also selbst entscheiden, wie weit er selbst die Entscheidung determinieren kann. Die Klugheit einer differenzierten Zurückhaltung zeigt die „margin of appreciation"-Doktrin des EGMR[123]: weil der EGMR keine vollendete Werteordnung aufgrund einer einheitlichen Rechtskultur enthält, wird auch hier auf die gemeineuropäische Verfassungsentwicklung geachtet.

V. Fazit – Die Konturen eines europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips

Die Harmonisierung der direkten Steuern bedarf einer Begleitung durch ein europäisches Leistungsfähigkeitsprinzip, doch dessen Prägekraft ist noch unbestimmt. Die gemeineuropäische Verfassungsüberlieferung ist noch nicht vollständig erforscht, bestehende Studien weisen auf erhebliche Unterschiede hin. Die Vorrechtsprechung des EuGH zu Art. 20 GrCh lässt keine klare Linie erkennen. Erste Ansätze einer dichteren Kontrolle werden immer noch von Postulaten weitgehender gesetzgeberischer Spielräume konterkariert. Hoffnungen auf ein höheres Schutzniveau machen grundrechtsbezogene Aussagen im Rahmen der Grundfreiheitenrechtsprechung, so insbesondere die Argumentation mit der Leistungsfähigkeit in der *Bevola*-Entscheidung. Anknüpfungspunkte gibt es auch für Folgerichtigkeitserwägungen, die in der Rechtsprechung aber noch keinen Grundrechtsbezug gefunden haben.

Misslicher als diese Unklarheiten ist jedoch das weitgehende, föderal bedingte Leerlaufen des Gleichheitssatzes im momentanen Zustand nur sehr partieller Harmonisierung. Die Union muss sich nur an ihren eigenen wenigen Rechtsakten messen lassen, nicht jedoch an den nicht harmonisierten nationalen Nettobesteuerungsgrundsätzen. Die Mitgliedstaaten wiederum können sich auf ihre Umsetzungsverpflichtung berufen. Der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke fehlt somit ein Referenzsystem des Aufwandsabzugs. Der gleichheitsrechtliche Schutz der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung läuft leer.

Die Kollateralschäden nur punktueller Harmonisierungen für den Grundrechtsschutz müssen in den Fokus rechtspolitischer Überlegungen treten. Mag es für das Auskoppeln und Vorziehen der Missbrauchsvermeidungsvorschriften aus den Entwürfen zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) in die ATAD gute Gründe geben, spricht der Grundrechtsschutz dafür, mit dem Nachziehen jedenfalls einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB) nicht zu lange zu warten.

123 EGMR v. 29.4.1976 – 5493/72 – Handyside v The United Kingdom.

Peer Review

Malte Chirvi / Prof. Dr. Ralf Maiterth, beide Berlin*

Doppelbesteuerung beim Übergang zur nachgelagerten Besteuerung gesetzlicher Renten?

Steuersystematische Überlegungen und empirische Ergebnisse

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Mögliche Referenzpunkte
1. Vorgelagerte Rentenbesteuerung (Einkommensteuer) als Referenzpunkt
2. Nachgelagerte Rentenbesteuerung (Konsumsteuer) als Referenzpunkt
3. „Mischsystem" während des Übergangs zur nachgelagerten Rentenbesteuerung
III. Maßstab zur Identifikation einer Doppel- bzw. Minderbesteuerung
1. Maßstab in Rechtsprechung und Literatur
2. Systemkonformer Maßstab zur Identifikation einer Doppelbesteuerung
3. Zusammenfassendes Beispiel
IV. Empirische Ergebnisse
1. Datengrundlage und Mikrosimulation
a) Einzelveranlagte Arbeitnehmer aus FAST 2010
b) Imputation relevanter Größen in FAST 2010
c) Zuordnung von Sonderausgaben zu Rentenbeiträgen und Rentenbezügen
d) Generierung eines Paneldatensatzes zur Simulation der Erwerbs- und Rentenbezugsphase
2. Ergebnisse
a) Ausgeprägte Minderbesteuerung im geltenden Recht
b) Reform zur Reduzierung der Minderbesteuerung
V. Zusammenfassung

Der Übergang zur nachgelagerten Rentenbesteuerung bewirkt keine Doppel-, sondern eine Minderbesteuerung, was gleichbedeutend mit einer Steuervergünstigung für Bezieher gesetzlicher Renten ist. Dies gilt zumindest dann, wenn man dem Ansatz der Rürup-Kommission und des Gesetzgebers folgt, was die Zurechnung von sozialversicherungsinduzierten Sonderausgaben in der Beitrags- und in der Rentenphase anbelangt. Das Ausmaß der Minderbesteuerung hängt von der zukünftigen Rentenentwicklung, aber auch vom verwendeten Maßstab ab. Nach dem in der Rechtsprechung und Literatur regelmäßig verwendeten (Literatur-)Maßstab beläuft sich die Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer im derzeitigen Recht auf durchschnittlich rund 11,9 % der Renten, während die Minderbesteuerung bei „systemgerechter" Analyse bei rund 8,4 % liegt. Durch eine immer noch pauschalierte, aber passgenauere Besteuerung gesetzlicher Renten ließe sich die Minderbesteuerung erheblich reduzieren, ohne Doppelbesteuerungsprobleme in Kauf nehmen zu müssen. Eine am systemgerechten Maßstab ausgerichtete Reform ist unempfindlich gegenüber der Rentenentwicklung, während die Besteuerungsanteile der gesetzlichen Rente im Fall einer auf dem Literaturmaßstab basierenden Reform immer anzupassen sind, sobald sich Renten anders entwickeln als ursprünglich prognostiziert.

The successive transition to downstream taxation in German tax law results in under- rather than double taxation of public pensions. This holds true if special expenses induced by social security payments are assigned to pension insurance payments and received pensions respectively following the approach of the „Rürup Commission" and the legislator. The extent of under-taxation is determined by both the expected development of pensions and the applied benchmark. Using the benchmark employed by the jurisdiction and the vast majority of the literature indicates an under-taxation of 11.4 % whereas a „systematic" benchmarking provides a value of 8.4 %. Under-taxation of public pensions could be reduced significantly without causing double taxation issues if the taxation of public pensions was increased appropriately. This new system would not have to be adjusted to changes in expected pensions if it was based on the systematic benchmark. In contrast, using the „jurisdiction/literature" benchmark requires a permanent modification of the tax system in case of a variation of expected pensions.

I. Einleitung

Im Zusammenhang mit dem 2005 begonnenen Systemwechsel bei der Besteuerung gesetzlicher Renten hin zur nachgelagerten Besteuerung wird die Frage kontrovers diskutiert, ob in der Übergangsphase eine system- und verfassungswidrige Doppelbesteuerung auftritt.[1] Die Diskussion hat inzwischen nicht nur die FG beschäftigt, sondern auch den BFH sowie das BVerfG erreicht.[2] Während die Rechtsprechung ebenso wie die im Zusammenhang mit der Systemumstellung eingerichtete Sachver-

* *Malte Chirvi* ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin; 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. Die Autoren danken den beiden Gutachtern für wertvolle Hinweise.

1 Vgl. erstmalig dazu BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99.

2 BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11; BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14; BFH v. 23.8.2017 – X R 33/15.

ständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (sog. „Rürup-Kommission") eine Doppelbesteuerung eher als Einzelfallproblem einstufen[3], sehen dies *Brall* et al. (2003a und 2003b) und *Siepe/Siepe* (2016a und 2016b) vollkommen anders. *Siepe/Siepe* äußern in diesem Zusammenhang: *„Bei Standardrentnern mit 45 Jahren Durchschnittsverdienst kommt es bereits ab 2015 in den weitaus meisten Fällen zu einer Doppelbesteuerung der gesetzlichen Rente"*.[4] Eine Minderbesteuerung gesetzlicher Renten wurde bislang hingegen nicht thematisiert.

Im Zuge des Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung steigt auf der einen Seite der steuerpflichtige Teil der Rente gem. § 22 EStG in der Rentenbezugsphase ausgehend vom „2005er Startwert" i.H.v. 50 % bis auf 100 % im Jahr 2040 und den nachfolgenden Jahren. Auf der anderen Seite erhöht sich der steuerlich abzugsfähige Teil der während der Rentenanwartschaftsphase geleisteten Beiträge ab 2005 jährlich, bis die Beiträge ab dem Jahr 2025 vollständig von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden können. Da die geleisteten Rentenbeiträge erst ab 2025 vollständig steuerfreigestellt sind, während Renten bereits ab einem Renteneintritt im Jahr 2040 voll besteuert werden, erscheint es zumindest naheliegend, dass für bestimmte Jahrgänge eine systemwidrige Doppelbesteuerung auftreten könnte.

Zentrale Bedeutung für die Bewertung des steuerlichen Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung besitzt der hierfür herangezogene Maßstab. Der vorliegende Beitrag zeigt, dass der in der Literatur überwiegend[5] sowie in der Rechtsprechung ausschließlich verwendete Maßstab zur Identifikation einer Doppelbesteuerung („Literaturmaßstab") nicht überzeugt. Er knüpft am Vermögensvergleich an und passt daher steuersystematisch nicht zur nachgelagerten Rentenbesteuerung, welche eine „sparbereinigte Einkommensteuer" und damit eine Konsumsteuer darstellt.[6] Im vorliegenden Beitrag wird ein Maßstab zur Identifikation einer Doppelbesteuerung vorgestellt, der dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung, steuersystematisch gesehen, Rechnung trägt („systematischer Maßstab").

Zudem wird basierend auf den Daten der Einkommensteuerstatistik 2010 (FAST 2010) empirisch quantifiziert, in welchem Umfang eine Doppelbesteuerung bzw. eine Minderbesteuerung beim Übergang zur nachgelagerten Besteuerung auftritt. Im Gegensatz zu den bisherigen Beiträgen, die allesamt ausschließlich die Doppelbesteuerungsproblematik adressieren, beschäftigt sich der vorliegende Beitrag auch mit der Minderbesteuerung von Renten, die nichts anderes als eine Steuervergünstigung für Bezieher gesetzlicher Renten darstellt. Dabei ergibt sich der zumindest auf den ersten Blick überraschende Befund, dass es im geltenden Recht nicht zu einer Doppelbesteuerung, sondern vielmehr zu einer ausgeprägten Minderbesteuerung gesetzlicher Renten kommt. Darüber hinaus wird eine einfach umsetzbare potentielle Reform der Rentenbesteuerung von Arbeitnehmern entwickelt, welche eine Doppelbesteuerung ebenso wie eine Minderbesteuerung weitestgehend vermeidet. Ziel der im vorliegenden Beitrag präsentierten Reformoption ist die Gewährleistung einer systemgerechten Einmalbesteuerung gesetzlicher Renten, die dem Zusammentreffen von vor- und nachgelagerter Rentenbesteuerung in der Übergangsphase Rechnung trägt. Es zeigt sich, dass eine solche Reform diese Zielvorgabe unabhängig von der zukünftigen Rentenentwicklung erfüllt, wenn sie basierend auf dem systematischen Maßstab entwickelt wird. Dagegen müsste eine Reform, die auf dem „Literaturmaßstab" beruht, regelmäßig insbesondere an die Entwicklung der Renten sowie der Lebenserwartung angepasst werden.

Neben dem verwendeten Maßstab hängt das Vorliegen einer Doppel- bzw. Minderbesteuerung auch entscheidend davon ab, inwieweit die in der Rentenanwartschaftsphase geleisteten Beiträge als aus versteuertem bzw. steuerfrei gestelltem Einkommen geleistet gelten. Gleiches gilt für die Frage, ob die bezogenen Renten als steuerfrei oder der Besteuerung unterliegend eingestuft werden. Ohne auf die Diskussion einzugehen, welche entlastenden Elemente des Steuersystems, allen voran der Sonderausgabenabzug, in welcher Weise zu berücksichtigen sind[7], folgt der vorliegende Beitrag der Vorgehensweise der Rürup-Kommission.[8] Von Interesse sind im vorliegenden Beitrag lediglich die Effekte, die aus der Verwendung der beiden unterschiedlichen Maßstäbe auf die gewonnenen Ergebnisse ausgehen.

II. Mögliche Referenzpunkte

Um einen Maßstab zur Identifizierung einer Doppelbesteuerung in der Übergangsphase zur nachgelagerten Rentenbesteuerung zu entwickeln, kann auf zwei Referenzsteuersysteme abgestellt werden: Den Vermögensvergleich und damit ein Einkommensteuersystem oder die nachgelagerte Besteuerung und damit ein Konsumsteuersystem.

1. Vorgelagerte Rentenbesteuerung (Einkommensteuer) als Referenzpunkt

In einem Einkommensteuersystem dient der Vermögensvergleich dazu, Rückflüsse aus der Ersparnis bzw. Investition in steuerpflichtige und steuerlich irrelevante Zahlungen aufzuteilen. Steuerlich unbeachtlich ist die Rückzahlung des eingesetzten Kapitals, da dieses aus bereits versteuertem Einkommen stammt. Hingegen stellt die über das eingesetzte Kapital hinausgehende Vermögensmehrung steuerliches Einkommen dar.[9] Im Beschluss des BVerfG vom 6.3.2002, der den Ausgangspunkt für die Umstellung auf die nachgelagerte Rentenbesteuerung darstellt, führt das Gericht aus: *„Nach gegenwärtig geltendem Einkommensteuerrecht gilt grundsätzlich: Steuerbares Einkommen ist nur der erstmalige Zufluss (die erstmalige Realisierung) einer Vermögensmehrung, nicht dagegen der ‚erfolgsneutrale Vermögenstausch'"*.[10] Wird dagegen Vermögen, das bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, ein zweites Mal besteuert, liegt eine verfassungsrechtlich zu beanstandende

3 Vgl. BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14; *Rürup* et al. (2003), S. 56 ff.

4 *Siepe/Siepe* (2016b), S. 5.

5 Vgl. bspw. *Intemann/Cöster* (2005); *Karrenbrock* (2018), S. 847, S. 2107; *Rürup* et al. (2003), S. 48–49; VDR.

6 Vgl. bspw. *Wiegard* (2000); *Kiesewetter/Niemann* (2002a und 2002b).

7 Vgl. dazu bspw. *Brall* et al. (2003b); *Hey* (2004); *Stützel* (2010); *Karrenbrock* (2018).

8 Vgl. *Rürup* et al. (2003), S. 57–58.

9 Vgl. bspw. BVerfG, Beschl. v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10; *Hey* (2004), S. 3.

10 BVerfG, Beschl. v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99.

Doppelbesteuerung vor. Falls die aus der Ersparnis/Investition resultierenden gesamten Rückflüsse niedriger als das eingesetzte Kapital ausfallen, entsteht ein steuerlicher Verlust.

Bezogen auf die (Einkommens-)Besteuerung von Renten bedeutet dies, dass Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen geleistet werden müssen und von den Rentenrückflüssen lediglich die Verzinsung der angesparten Rentenbeiträge besteuert werden darf. Dies entspricht dem System der so genannten „vorgelagerten Besteuerung", welches *Musil* als *„klassische Einkommensbesteuerung"* bezeichnet.[11] Dieses System stand bei der Besteuerung gesetzlicher Renten bis einschließlich 2004 Pate, wenngleich es nur unvollkommen umgesetzt war. Die (teilweise) Steuerfreistellung von Rentenbeiträgen durch § 3 Nr. 62 EStG (gesamter Arbeitgeberanteil) und § 10 EStG (Teile des Arbeitnehmeranteils) stellte eine Steuervergünstigung dar, wohingegen die Ertragsanteilsbesteuerung in der Rentenphase zumindest konzeptionell lediglich eine pauschalierte Zinsbesteuerung bedeutete.[12]

2. Nachgelagerte Rentenbesteuerung (Konsumsteuer) als Referenzpunkt

Das System der „nachgelagerten Besteuerung" hat die vollständige Steuerfreistellung der während der Rentenanwartschaftsphase geleisteten Beiträge und korrespondierend die vollständige Besteuerung der in der Rentenbezugsphase erhaltenen Renten zum Inhalt. Damit folgt auch die nachgelagerte Besteuerung dem Leitbild der Einmalbesteuerung. Jedoch ist diese Form der Besteuerung gesetzlicher Renten keine Einkommen-, sondern eine Konsumsteuer in Form einer „sparbereinigten Einkommensteuer".[13]

Eine „sparbereinigte Einkommensteuer" zeichnet sich dadurch aus, dass gespartes Einkommen von der Bemessungsgrundlage abziehbar und damit steuerfrei gestellt ist; das Einkommen wird um die Ersparnisbildung „bereinigt". Korrespondierend dazu werden sämtliche spätere Rückflüsse (= ersparte Mittel inklusive der darauf anfallenden Zinsen) voll versteuert. Aus diesem Grunde handelt es sich bei der „sparbereinigten Einkommensteuer" nicht um eine Einkommen-, sondern eine Konsumsteuer, welche lediglich den konsumierten Teil des Einkommens erfasst. Anders als in einem Einkommensteuersystem ist ein Vergleich der gesparten Beträge mit den später daraus resultierenden Rückflüssen entbehrlich. Ob die (kumulierten) Rückflüsse höher oder niedriger ausfallen als die (kumulierte) Ersparnis, ob also ein Gewinn oder ein Verlust erzielt wird, ist irrelevant. Da das gesparte Einkommen bereits im Zeitpunkt der Ersparnisbildung steuermindernd abgezogen wird, wird ein „Verlust" unabhängig von etwaigen Rückflüssen steuerlich immer „realisiert".[14]

Der elementare Unterschied zwischen einem Konsum- und einem Einkommensteuersystem liegt in der steuerlichen Behandlung von Zinsen. Während in einem Einkommensteuersystem Zinsen als Einkommensbestandteil besteuert werden, sind Zinsen in einem Konsumsteuersystem und damit auch bei der nachgelagerten Rentenbesteuerung steuerfrei gestellt. Daher ist die nachgelagerte Besteuerung gesetzlicher Renten im deutschen Einkommensteuersystem eine Steuervergünstigung.[15]

3. „Mischsystem" während des Übergangs zur nachgelagerten Rentenbesteuerung

Eine systematische Ausgestaltung des Übergangs von der vor- zur nachgelagerten Rentenbesteuerung erfordert, dass in der Übergangsphase beide Formen der Besteuerung (vor- und nachgelagert) zur Anwendung kommen und entsprechend aufeinander abgestimmt werden.

Rentenbeiträge sind bis 2025 zum einen Teil aus versteuertem und zum anderen Teil aus unversteuertem Einkommen zu leisten. Hier kommt also sowohl eine vorgelagerte (Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen) als auch eine nachgelagerte (Rentenbeiträge aus steuerfrei gestelltem Einkommen) Besteuerung zur Anwendung.[16]

Auf Rentenbezüge findet im geltenden Recht hingegen nur noch das System der nachgelagerten (Konsum-)Besteuerung Anwendung, indem diese in die Vollbesteuerung (ab 2040) „hineinwachsen". Eine (teilweise) Ertragsanteilsbesteuerung und damit eine Kombination aus vor- und nachgelagerter Besteuerung wie bei den Rentenbeiträgen ist nicht vorgesehen.[17]

III. Maßstab zur Identifikation einer Doppel- bzw. Minderbesteuerung

1. Maßstab in Rechtsprechung und Literatur

In der Rechtsprechung und im ganz überwiegenden Teil der Literatur wird die Auffassung vertreten, *„dass eine Rentenzahlung nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage eingerechnet werden darf, soweit sie aus vorgelagert besteuerten Beiträgen stammt"*.[18] Andernfalls wird ein nicht hinzunehmender Verstoß gegen das Nettoprinzip gesehen.[19] Zur Identifikation einer Doppel- oder Minderbesteuerung[20] werden die in der Rentenanwartschaftsphase geleisteten und aus versteuertem Einkommen stammenden Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (versteuerte Beiträge) aufsummiert und der Summe der

11 *Musil* (2005), S. 279.

12 Vgl. BT-Drucks. 15/2150, 23; *Kiesewetter/Niemann* (2002a), S. 50.

13 Vgl. zur sparbereinigten Besteuerung bspw. *Rose* (1999).

14 Äquivalent zur „sparbereinigten Einkommensteuer" ist ein Steuersystem, in welchem die Ersparnisbildung aus versteuertem Einkommen erfolgt und die späteren Rückflüsse (inklusive der Verzinsung) steuerfrei gestellt sind. Angewendet auf die Rentenbesteuerung hieße dies, dass die Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen zu leisten und die bezogenen Renten steuerfrei zu stellen wären.

15 Vgl. z.B. *Wiegard* (2000), S. 10 f.; *Kiesewetter/Niemann* (2002b), S. 857. A.A. *Musil* (2005), S. 279, mit Verweis auf den Zwangscharakter der gesetzlichen Rentenversicherung. Dem vermögen die Autoren nicht zu folgen, da eine Ersparnisbildung Einkommensverwendung darstellt, unabhängig davon, ob sie freiwillig oder zwangsweise erfolgt.

16 Der sofortige vollständige Abzug der Rentenversicherungsbeiträge ab dem Jahr 2005 wurde vom Gesetzgeber als fiskalisch nicht verkraftbar eingestuft (vgl. BT-Drucks. 15/2150, 23) und war davor nicht opportun.

17 Der Gesetzgeber begründet dies mit dem Argument der Steuervereinfachung (vgl. BT-Drucks. 12/2150, 40), das, wie in Abschnitt 4.2.2 gezeigt werden wird, nicht trägt.

18 *Rürup* et al. (2003), S. 56.

19 Vgl. bspw. *Kulosa* (2016), § 10 EStG Rz. 337.

20 Eine Minderbesteuerung wird in der Literatur, wie bereits erwähnt, nicht thematisiert.

während der Rentenbezugsphase steuerfrei vereinnahmten Renten (steuerfreie Renten) gegenübergestellt.[21]

Damit wird folgender Maßstab verwendet:

$$M_{Literatur} = \frac{\sum steuerfreie\ Renten}{\sum versteuerte\ Beiträge}$$

$M_{Literatur}$ liegt damit ein einkommensteuerlicher Referenzmaßstab zugrunde, der die aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenbeiträge und die steuerfreien Rückflüsse gegenüberstellt (Vermögensvergleich). Dabei wird eine Nominalbetrachtung angestellt, die sowohl Inflations- als auch Zinseffekte unberücksichtigt lässt, wie dies im deutschen Einkommensteuerrecht üblich und nach Ansicht des BVerfG auch geboten ist.[22]

Entsprechen die steuerfreien Renten in Summe den kumulierten versteuerten Beiträgen, liegt eine angemessene Besteuerung vor ($M_{Literatur} = 1$). Im Fall $M_{Literatur} < 1$ ist eine Doppelbesteuerung und im Fall $M_{Literatur} > 1$ eine Minderbesteuerung zu konstatieren.

Wenngleich dieser Maßstab zumindest auf den ersten Blick zweckmäßig erscheint, offenbart er bei genauerer Betrachtung erhebliche Schwächen. Eine diagnostizierte Doppelbesteuerung variiert erheblich mit einer Veränderung exogener und damit nicht vom Steuergesetzgeber beeinflussbarer Parameter. Gleiches gilt mit umgekehrten Vorzeichen für eine Minderbesteuerung. Dies sei exemplarisch anhand der bezogenen Renten dargestellt:[23]

1. Rentenhöhe: Die Rentenhöhe wird von folgenden Größen beeinflusst:
   - **a.** Inflationsanpassung: Diese wirkt (nominal) rentenerhöhend, so dass weniger Doppelbesteuerung konstatiert wird.
   - **b.** Reallohnentwicklung: Eine positive Reallohnentwicklung wirkt (über den Rentenwert[24]) rentenerhöhend, so dass weniger Doppelbesteuerungsfälle identifiziert werden.
   - **c.** Einmalige Maßnahmen, wie die Erhöhung der Mütterrente: Auch dies vermindert potentielle Doppelbesteuerungsfälle.
   - **d.** Riester- und Nachhaltigkeitsfaktor in der Rentenanpassungsformel: Wenn hierdurch das Rentenniveau beispielsweise sinkt, erhöht sich die Anzahl der Doppelbesteuerungsfälle.
2. Rentenbezugsdauer: Die Rentenbezugsdauer wird von folgenden Größen beeinflusst:
   - **a.** Renteneintrittsalter: Maßnahmen zur Verkürzung des Renteneintrittsalters, wie die „Rente mit 63", reduzieren und gegenteilige Maßnahmen, wie die „Rente mit 67" erhöhen die Doppelbesteuerungsproblematik.
   - **b.** Lebenserwartung:[25]
     - **i.** Aufgrund der im Zeitablauf steigenden Lebenserwartung wird eine Doppelbesteuerung unwahrscheinlicher.
     - **ii.** Für Frauen wird aufgrund ihrer längeren Lebenserwartung in weniger Fällen eine Doppelbesteuerung konstatiert als für Männer. Damit besitzt die Doppelbesteuerungsproblematik eine Genderkomponente.
     - **iii.** Personen mit hohen Einkommen haben eine (signifikant) höhere Lebenserwartung als solche, die nur über ein geringeres Einkommen verfügen.[26] Daher wird eine Doppelbesteuerung bei niedrigen Einkommen wahrscheinlicher.

Aufgrund des erheblichen Einflusses dieser nicht vom Steuergesetzgeber beeinflussbaren (exogenen) Parameter auf die Ergebnisse bei Verwendung von $M_{Literatur}$ kann der Gesetzgeber keine zielgerichteten Maßnahmen treffen, um Doppel- bzw. Minderbesteuerungsprobleme zu adressieren. Beispielsweise müsste der Besteuerungsanteil von Renten bei Männern niedriger als bei Frauen ausfallen und wäre aufgrund regelmäßiger Rentenanpassungen sowie einer sich ändernden Lebenserwartung ständig neu zu kalibrieren. Da die Ausgestaltung der Rentenbesteuerung von der notwendigen Schätzung der zukünftigen (steuerfreien) Renten abhängt, werden Renten ex post praktisch immer „falsch" besteuert. Um dies zu vermeiden, bleibt dem Gesetzgeber lediglich die Möglichkeit einer, fiskalisch gesehen, übermäßig großzügigen Ausgestaltung des Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung, indem er bei der Bestimmung der Besteuerungsanteile von einem im Zweifelsfall deutlich zu niedrigen Rentenwachstum ausgeht.

2. Systemkonformer Maßstab zur Identifikation einer Doppelbesteuerung

Neben den bereits aufgeführten Schwächen berücksichtigt $M_{Literatur}$ zudem nicht, dass in der Übergangsphase zwischen vorgelagerter und nachgelagerter Rentenbesteuerung zwei Besteuerungssysteme aufeinandertreffen, die es abzustimmen gilt. Um eine sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für den Fiskus systemgerechte Besteuerung zu bewirken, ist zu berücksichtigen, dass Rentenbeiträge sowohl aus versteuertem als auch aus unversteuertem Einkommen geleistet wurden („versteuerte Beiträge" vs. „steuerfreie Beiträge").

Sachgerecht ist eine Besteuerung in der Übergangsphase dann, wenn die mit den steuerfreien Beiträgen korrespondierenden Renten voll besteuert werden (nachgelagerte Besteuerung). Der Teil der Renten, der aus versteuerten Beiträgen stammt, ist im Rahmen der Ertragsanteilsbesteuerung – als pauschalierte

21 Vgl. bspw. *Rürup* et al. (2003), S. 57. Nach *Intemann/Cöster* (2005), S. 1925, besteht *„Einigkeit, dass eine Doppelbesteuerung dann nicht vorliegt, wenn der steuerfreie Rentenzufluss mindestens so hoch ist wie die aus versteuertem Einkommen geleisteten Vorsorgeaufwendungen"*.

22 Vgl. BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, Rz. 16 mit Verweis auf einen Beschluss des BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99.

23 Auch im Zusammenhang mit den geleisteten Rentenbeiträgen beeinflussen exogene Parameter, bspw. eine inflationsbedingte Erhöhung der Rentenbeiträge, das Vorliegen einer Doppelbesteuerung bei Verwendung von $M_{Literatur}$.

24 Zur Berechnung des Rentenwerts vgl. § 68 SGB VI.

25 Den Einfluss der Lebenserwartung bei Verwendung von $M_{Literatur}$ auf die Ergebnisse kritisieren auch *Siepe/Siepe* (2016b), S. 5.

26 Nach *Lauterbach* et al. (2006) liegt die Lebenswartung bei Personen mit niedrigem Einkommen rund neun Jahre unter der Lebenserwartung von wohlhabenden Personen, während *Kroh* et al. (2012) auf Werte von rund fünf Jahren für Männer und drei Jahren für Frauen kommen. Es sei an dieser Stelle jedoch darauf hingewiesen, dass es sich um keinen kausalen Zusammenhang handelt. Ein kausaler Zusammenhang mag aber zwischen mit dem Einkommen korrelierten anderen Faktoren und dem Lebensalter bestehen.

Form der Zinsbesteuerung – zu besteuern (vorgelagerte Besteuerung). Die „adäquate steuerpflichtige Rente" besitzt damit zwei Komponenten und beträgt damit in jedem Jahr des Rentenbezugs:

$$adäquate\ steuerpflichtige\ Rente =$$

$$\underbrace{Anteil\ steuerfreie\ Beiträge \times Rente}_{nachgelagert\ besteuerter\ Teil\ d.\ Rente}$$

$$+ \underbrace{Anteil\ versteuerte\ Beiträge \times Rente \times Ertragsanteil}_{vorgelagert\ besteuerter\ Teil\ d.\ Rente}$$

Der Anteil der aus unversteuertem Einkommen geleisteten Beiträge (steuerfreie Beiträge) ergibt sich aus:[27]

$$Anteil\ steuerfreie\ Beiträge = \frac{\sum steuerfreie\ Beiträge}{\sum sämtliche\ Beiträge}$$

Mit γ = Anteil steuerfreie Beiträge und ε = Ertragsanteil ergibt sich:

$$adäquate\ steuerpflichtige\ Rente =$$

$$(\gamma + (1-\gamma) \times \epsilon) \times Rente$$

Ausgehend von der systematischen Besteuerung in der Übergangsphase lässt sich auch der sachgerechte (systematische) Maßstab (M_{system}) zur Identifikation einer Doppelbesteuerung herleiten. Durch Vergleich der kumulierten adäquaten steuerpflichtigen Renten mit den kumulierten und nach geltendem Recht besteuerten Renten zeigt sich, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt oder ob eine Minderbesteuerung zu konstatieren ist.

$$M_{system} = \frac{\sum steuerpflichtige\ Renten}{\sum adäquate\ steuerpflichtige\ Renten}$$

Ein Wert von M_{system} größer eins indiziert eine Doppelbesteuerung und ein Wert kleiner eins eine Minderbesteuerung. Nimmt M_{system} den Wert eins an, liegt eine systematische Rentenbesteuerung vor, d.h., der Steuerpflichtige bezahlt die angemessene Einkommensteuer auf seine Rentenbezüge.

Anders als $M_{Literatur}$ ist M_{system} unempfindlich gegenüber exogenen Einflüssen auf die Rente und die geleisteten Rentenbeiträge. So beeinflusst die Rendite der gesetzlichen Rentenversicherung das Ergebnis ebenso wenig wie das Lebensalter. Zudem spielt es keine Rolle, ob eine Nominalwert- oder eine Realwertrechnung vorgenommen wird.

Die Bestimmung der „adäquaten steuerpflichtigen Rente" wurde von Brall et al. ebenso wie vom Gesetzgeber bereits 2003 erkannt und von *Siepe/Siepe* 2016 wieder aufgegriffen.[28] Jedoch wurde die „adäquate steuerpflichtige Rente" nicht wie im vorliegenden Beitrag (auch) zur Identifikation einer Doppel- oder Minderbesteuerung herangezogen, sondern nur im Hinblick auf einen Reformvorschlag zur Rentenbesteuerung verwendet. Dabei wurde behauptet, die notwendige Aufteilung der bezogenen Renten – in einen nach- und einen vorgelagert zu besteuernden Teil – sei für jeden Steuerpflichtigen individuell vorzunehmen, was vom Gesetzgeber – zu Recht – als nicht administrierbar eingestuft wurde.[29] Tatsächlich ist eine individuelle Bestimmung des nach- und vorgelagert zu besteuernden Teils der Rente jedoch nicht erforderlich, sondern lässt sich auch in pauschalierter Form, z.B. durch Heranziehen des „Durchschnittsrentners", oder empirisch mit Hilfe der Daten der Einkommensteuerstatistik bestimmen. Letzteres wird in Abschnitt 4.2.2 demonstriert.

3. Zusammenfassendes Beispiel

Die Konsequenzen aus der Verwendung der beiden Maßstäbe im Hinblick auf die Identifizierung einer Doppelbesteuerung und die Steuerbemessungsgrundlage im Fall einer Besteuerung ohne Doppelbesteuerung in der Rentenphase werden anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht.

▶ **Beispiel 1 (Realbetrachtung):**

Frau Mager, Frau Meier und Herr Müller haben während ihres Berufslebens insgesamt 100.000 € (in Werten des Renteneintrittsjahres) an Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt, wovon jeweils 60 % aus unversteuertem und 40 % aus versteuertem Einkommen geleistet wurden. Die kumulierte Rente (in Werten des Renteneintrittsjahres) beträgt bei Frau Mager 105.000 € (Rente mit 63; sie hat bereits zwei Jahre früher begonnen, sozialversicherungspflichtig zu arbeiten), bei Frau Meier 100.000 € (normaler Renteneintritt) und bei Herrn Müller 95.000 € (normaler Renteneintritt, aber geringere Lebenserwartung). Der steuerpflichtige Teil der Rente gem. § 22 EStG beträgt annahmegemäß 60 %; damit sind 40 % der vereinnahmten Renten steuerfrei.[30] Als Ertragsanteil wird ein Wert i.H.v. 20 % des steuerfreien Teils der Rente unterstellt.

Während nach $M_{Literatur}$ für Frau Mager bzw. Meier keine Doppelbesteuerung (bei Frau Mager liegt eine Minderbesteuerung vor) attestiert wird ($M_{Literatur} > 1$ bzw. $M_{Literatur} = 1$), wird bei Herrn Müller eine Doppelbesteuerung konstatiert ($M_{Literatur} < 1$).

Um eine Doppelbesteuerung von Herrn Müller zu vermeiden, muss der Besteuerungsanteil der Renten auf 57,9 % gesenkt werden.[31] Die aggregierte Bemessungsgrundlage sinkt in diesem Fall von 180.000 € auf 173.700 €.

Bei Verwendung von M_{system} wird dagegen in allen drei Fällen eine gleichmäßig ausgeprägte Minderbesteuerung attestiert.

$$M_{system}(Mager) = \frac{\sum steuerpflichtige\ Renten}{\sum adäquate\ steuerpflichtige\ Rente} =$$

$$\frac{63.000}{71.400} = 0,88$$

27 Hierbei wird – wie im deutschen Steuerrecht üblich – eine Nominalrechnung angestellt. Gleiches gilt im Zusammenhang mit den Rentenbezügen.

28 Vgl. *Brall* et al. (2003a und 2003b); BT-Drucks. 15/2010, 40, und *Siepe/Siepe* (2016b).

29 Vgl. BT-Drucks. 15/2010, 40. Die von *Brall* et al. (2003a, S. 8, und 2003b, S. 485 f.) und *Siepe/Siepe* (2016b), S. 20, vorgeschlagene individuelle Berechnung der aus steuerfreien Einkommen geleisteten Rentenbeiträge ist nur dann einigermaßen einfach umsetzbar, wenn lediglich der rentenbeitragsinduzierte Sonderausgabenabzug ab 2005 (ohne Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG) berücksichtigt wird. Bezieht man auch vor 2005 (oder nach 2005 gem. § 10 Abs. 4a EStG) durch Rentenbeiträge induzierte Sonderausgaben in diese Berechnung mit ein, wird deutlich, dass eine individuelle Berechnung selbst bei Vorliegen sämtlicher Steuerbescheide im Massenverfahren nicht mehr praktikabel ist.

30 Genau genommen wird im zweiten Rentenbezugsjahr ein lebenslang gleichbleibender jährlicher Freibetrag i.H.v 40 % der in diesem Jahr bezogenen Rente ermittelt. Bei steigenden Renten werden daher weniger als 40 % der gesamten Lebensrente steuerfrei gestellt.

31 In diesem Fall beträgt die Summe der steuerfrei zu stellenden Renten von *Müller* 40.000 € (42,1 % v. 95.000 €), so dass $M_{Literatur} = 1$ gilt, während es bei *Meier* nun zu einer Minderbesteuerung kommt. Bei *Mager* verstärkt sich die Minderbesteuerung noch.

$$M_{system}(Meier) = \frac{\sum steuerpflichtige\ Renten}{\sum adäquate\ steuerpflichtige\ Rente} = \frac{60.000}{68.000} = 0,88$$

$$M_{system}(Müller) = \frac{\sum steuerpflichtige\ Renten}{\sum adäquate\ steuerpflichtige\ Rente} = \frac{57.000}{64.600} = 0,88$$

Um eine adäquate Rentenbesteuerung zu gewährleisten, muss die Rentenbesteuerung bei allen drei Personen um rund 13,3 % erhöht werden. Hierdurch steigt die aggregierte Bemessungsgrundlage auf 204.000 € und liegt deutlich über dem Wert, der sich bei Verwendung von $M_{Literatur}$ ergibt.

Beitragsphase			
	Gesamtbeitrag	Steuerfreier Beitrag	Versteuerter Beitrag
		I	**II**
Mager/Meier/Müller	100.000	60.000 (60 %)	40.000 (40 %)

Rentenphase						
		Nachgelagerte Besteuerung		Ertragsanteil-Best. (20 % v. V)	**MLiteratur** V/II	**Msystem** IV/(IV+VI)
	III	**IV**	**V**	**VI**		
	Gesamtrente	steuerpfl. (60 %)	steuerfrei (40 %)	„Zinsanteil"		
Mager	105.000	63.000	42.000	8.400	1,05	0,88
Meier	100.000	60.000	40.000	8.000	1,00	0,88
Müller	95.000	57.000	38.000	7.600	0,95	0,88

Da im vorliegenden Beispiel der Anteil der steuerpflichtigen Rente an der Gesamtrente annahmegemäß dem Anteil der steuerfreien Beiträge an den Gesamtbeiträgen entspricht (60 %), ergibt sich diese vereinfachte Darstellung. Auch im Beispiel berechnet sich der Nenner für M_{system} wie in Abschnitt 3.2 erläutert.

Beispiel 1: Doppel-/Minderbesteuerung bei Realbetrachtung

▶ **Beispiel II (Nominalbetrachtung):**

Stellt man im Gegensatz zu Beispiel 1 eine Nominalwertbetrachtung an, fallen die geleisteten Beiträge im Verhältnis zu den deutlich später bezogenen Renten aufgrund von Inflation und Rentenanpassungen erheblich niedriger aus. Um dies zu berücksichtigen, wird nun von (nominalen) Gesamt-Rentenbeiträgen i.H.v. jeweils 60.000 € ausgegangen. Die Werte der aggregierten (nominalen) Rentenbezüge entsprechen annahmegemäß den Werten aus Beispiel 1. Auch ansonsten gelten dieselben Annahmen wie in Beispiel 1.

Die Ergebnisse bei Verwendung des systematischen Maßes (M_{system}) bleiben robust (M_{system} = 0,88), weil bei M_{system} Inflationseffekte (gleiches gilt für Zinseffekte) keine Rolle spielen. Eine Rentenbesteuerung, die weder eine Minderbesteuerung noch eine Doppelbesteuerung bewirkt, entspricht der Besteuerung in Beispiel 1 und führt zu einer Gesamt-Bemessungsgrundlage i.H.v. 204.000 €.

Dagegen ergibt sich bei Verwendung von $M_{Literatur}$ ein gänzlich anderes Bild. Nun wird in allen drei Fällen (auch bei Herrn Müller) eine ausgeprägte Minderbesteuerung attestiert, da die kumulierten Rentenbeiträge inflationsbedingt (auch bei Herrn Müller) deutlich unter den kumulierten Rentenbezügen liegen. Ändert man die Besteuerung wiederum dahingehend, dass die Minderbesteuerung minimiert wird, ohne dass eine Doppelbesteuerung auftritt (gegeben bei $M_{Literatur}$(Müller) = 1), muss der Besteuerungsanteil der Rente auf 74,7 % steigen. Damit beträgt die Gesamt-Bemessungsgrundlage 224.100 € und übersteigt nun – im Gegensatz zu Beispiel 1 – den Wert bei Verwendung von M_{system}.

Das Beispiel verdeutlicht, dass eine Rentenbesteuerung, die eine Doppelbesteuerung ebenso vermeidet wie eine Minderbesteuerung, bei Verwendung von M_{system} unabhängig von der Relation der kumulierten Rentenbeiträge und -bezüge ausfällt und immer dasselbe Steueraufkommen bewirkt. Dagegen hängt die Ausgestaltung der Rentenbesteuerung bei Verwendung von $M_{Literatur}$ ebenso von der Relation der kumulierten Rentenbeiträge und -bezüge ab wie das generierte Steueraufkommen. Im Gegensatz zu M_{system} spielt die Inflation bei Verwendung von $M_{Literatur}$ eine entscheidende Rolle.

Beitragsphase			
	Gesamtbeitrag	Steuerfreier Beitrag	Versteuerter Beitrag
		I	**II**
Mager/Meier/Müller	60.000	36.000 (60 %)	24.000 (40 %)

Rentenphase						
		Nachgelagerte Besteuerung		Ertragsanteil-Best. (20 % v. V)	**MLiteratur** V/II	**Msystem** IV/(IV + VI)
	III	**IV**	**V**	**VI**		
	Gesamtrente	steuerpfl. (60 %)	steuerfrei (40 %)	„Zinsanteil"		
Mager	105.000	63.000	42.000	8.400	1,75	0,88
Meier	100.000	60.000	40.000	8.000	1,67	0,88
Müller	95.000	57.000	38.000	7.600	1,58	0,88

Beispiel 2: Doppel-/Minderbesteuerung bei Nominalbetrachtung

IV. Empirische Ergebnisse

1. Datengrundlage und Mikrosimulation

a) Einzelveranlagte Arbeitnehmer aus FAST 2010

Die nachfolgende empirische Analyse basiert auf der faktisch anonymisierten 10 %-Stichprobe der Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik des Veranlagungsjahres 2010 (FAST 2010). Es werden exemplarisch die einzelveranlagten Steuerpflichtigen betrachtet, die in 2010 sozialversicherungspflichtig beschäftigt sind, einen jährlichen Bruttolohn von mehr als 9.600 € beziehen[32] und über keine (zusätzlichen) unternehmerischen Einkünfte verfügen[33]. Nicht-veranlagte Steuerpflichtige bleiben aufgrund der unbefriedigenden Datenlage unberücksichtigt.[34]

Datensätze, die bei den für die vorliegende Untersuchung relevanten Merkmalen unplausible Werte aufweisen (z.B. beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben von unter 100 € p.a.), wurden aus der Datengrundlage eliminiert. Zudem wurden Arbeitnehmer ausgesondert, die während eines Teils ihres Erwerbslebens in der DDR tätig und daher nicht während ihrer gesamten Erwerbsphase in der gesetzlichen Rentenversicherung beitragspflichtig waren. Zu diesem Personenkreis wurden Steuerpflichtige gerechnet, die in den neuen Bundesländern veranlagt werden und 2010 älter als 40 Jahre sind. Damit verbleiben 379.011 Beobachtungen (entspricht hochgerechnet 5,9 Mio. Personen), die der nachfolgend analysierten Population der sozialversicherungspflichtig beschäftigten Arbeitnehmer zuzurechnen sind.

b) Imputation relevanter Größen in FAST 2010

Im Zusammenhang mit der Quantifizierung einer Doppel- bzw. Minderbesteuerung im Rahmen des Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung gesetzlicher Renten bereiten die Daten der Einkommensteuerstatik 2010 aus mehreren Gründen Probleme. Die gem. § 10 Abs. 3 EStG abzugsfähigen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, die für die vorliegende Analyse zentrale Bedeutung besitzen, sind in keinem Merkmal verlässlich ausgewiesen.[35] Auch gibt es keine Merkmale zur Höhe der Arbeitslosenversicherung oder zu weiteren beschränkt abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen (z.B. Beiträge zu einer Haftpflichtversicherung). Zwei im Datensatz vorhandene Merkmale zu den Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung sind bezogen auf erwerbstätige Einzelveranlagte in 46,4 % bzw. 71,5 % der Fälle nicht besetzt.

Daher wurden die für die vorliegende Untersuchung zentralen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung inklusive des gem. § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei gestellten Arbeitgeberanteils imputiert. Gleiches gilt für die Beiträge zu den anderen Zweigen der gesetzlichen Sozialversicherung, wobei die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nur imputiert wurden, wenn die dazugehörigen Merkmale in der Einkommensteuerstatistik 2010 fehlende Werte aufweisen. Andernfalls wurden die ausgewiesenen Werte verwendet, weil das Vorliegen einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung unterstellt wird.

Die Imputation sämtlicher Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung erfolgte ausgehend von den in FAST 2010 angegebenen Bruttolöhnen. Der Bruttolohn wurde mit den 2010 geltenden Beitragssätzen der unterschiedlichen Sozialversicherungszweige multipliziert, wobei der Berücksichtigung von Kindern beim Beitrag zur Pflegeversicherung Rechnung getragen wurde. Bei der Bestimmung der Sozialversicherungsbeiträge wurde die Kappungsgrenze der gesetzlichen Krankenversicherung (2010: 45.000 € Ost/West) ebenso berücksichtigt wie die Kappungsgrenze bei der Arbeitslosen- und Rentenversicherung (2010: 66.000 € West und 55.800 Ost).

Die Imputation der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung war sowohl für die Ermittlung der gem. § 10 Abs. 3 EStG davon als Sonderausgaben abzugsfähigen Beiträge als auch für die Bemessung des Gesamtbeitrags (inkl. Arbeitgeberanteil) einer Person notwendig. Die Beiträge zur Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung sind Grundlage für die Modellierung der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG[36] sowie des Sonderausgabenabzugs in der Zeit vor 2005. Darüber hinaus wurden die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für die Ermittlung der daraus resultierenden Sonderausgaben in der Rentenbezugsphase benötigt.

Durch die Imputation der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung ergeben sich gewisse Ungenauigkeiten. So wird unterstellt, dass das gesamte jährliche Bruttogehalt versicherungspflichtig ist. Auch bei den Krankenversicherungsbeiträgen ergibt sich eine gewisse Unschärfe, da unterschiedliche Beitragshöhen der gesetzlichen Krankenkassen nicht berücksichtigt werden. Die Auswirkungen auf die Ergebnisse sind jedoch als geringfügig einzuschätzen.

c) Zuordnung von Sonderausgaben zu Rentenbeiträgen und Rentenbezügen

Die vorgenommene Zuordnung von Sonderausgaben sowohl in der Rentenbeitrags- als auch in der Rentenbezugsphase entspricht der Vorgehensweise der Rürup-Kommission.[37] Das bedeutet, in der Rentenbeitragsphase werden die steuerfreien Rentenbeiträge durch Addition des steuerfreien Arbeitgeberanteils und der durch die Rentenversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers induzierten Sonderausgaben ermittelt.

32 Arbeitnehmer mit einem Bruttolohn von unter 9.600 € p.a. werden nicht betrachtet, da sich diese Personen in der Gleitzone der gesetzlichen Rentenversicherung befinden, so dass sich deren Rentenversicherungsbeiträge, die nicht in der Einkommensteuerstatistik ausgewiesen sind, schlecht abschätzen lassen. Zudem kann dieser Personenkreis nach altem Sonderausgabenrecht die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung vollständig abziehen, so dass eine Doppelbesteuerung – unabhängig vom verwendeten Maßstab – niemals vorliegt. Aber auch ein Beitrag zum Steueraufkommen bei einer adäquaten Besteuerung der Rentenbezüge ist aufgrund der äußerst niedrigen Renten nicht zu erwarten.

33 Unternehmerische Einkünfte sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie Selbständiger Arbeit.

34 Bei diesem Personenkreis liegen die in FAST 2010 ausgewiesenen Sonderausgaben in nahezu allen Fällen erheblich unter den Sonderausgaben, die sich für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer ausgehend von deren Bruttolohn rechnerisch ergeben.

35 Bei vorhandenen Merkmalen mit Bezug zu Rentenversicherungsbeiträgen lässt sich nicht in Erfahrung bringen, was diese genau beinhalten. Zudem liegt deren Besetzungsdichte in Bezug auf die erwerbstätigen Einzelveranlagten bei unter 1 %. Aus diesem Grunde wurden diese Merkmale nicht verwendet.

36 § 10 Abs. 4a EStG greift im Jahr 2010 bei einem Bruttojahreslohn von unter 16.931 €.

37 Siehe *Rürup* et al. (2003), S. 57f. Jedoch bleibt der Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10c EStG) im vorliegenden Beitrag unberücksichtigt.

Im seit 2005 geltenden Recht ist die direkte Zuordnung von Sonderausgaben zu den Rentenversicherungsbeiträgen des Arbeitnehmers immer dann möglich, wenn sich der Abzug der Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 3 EStG ergibt. Ist dagegen die Sonderausgabenermittlung gem. § 10 Abs. 4a EStG (Berechnung nach altem Recht) günstiger, muss aufgrund der Sonderausgabenkonkurrenz eine Aufteilung der Sonderausgaben auf sämtliche Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung erfolgen. Gleiches gilt für die Sonderausgaben, die für Jahre vor 2005 ermittelt wurden. Da eine Reihenfolge hinsichtlich der „Sonderausgabenrelevanz" der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht ersichtlich ist, wurde im vorliegenden Beitrag die Gleichrangigkeit der Beiträge unterstellt.[38] D.h., der Sonderausgabenabzug wurde den einzelnen Beiträgen zum jeweiligen Sozialversicherungszweig quotal im Verhältnis des jeweiligen Beitrags zum Gesamtbeitrag zur gesetzlichen Sozialversicherung zugerechnet.[39]

Während der Rentenbezugsphase wurden neben dem steuerfreien Teil der Rente i.S.v. § 22 Nr. 1 Bstb, a) Doppelbstb. aa) S. 4 EStG auch der Werbungskostenfreibetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG sowie – der Rürup-Kommission folgend[40] – die Sonderausgaben infolge der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge dem steuerfreien Teil der Rente zugerechnet. Hier ist aufgrund von § 10 Abs. 4 S. 4 EStG eine direkte Zuordnung möglich. Der Grundfreibetrag zählt dagegen nicht zum steuerfreien Teil der Rente.

d) Generierung eines Paneldatensatzes zur Simulation der Erwerbs- und Rentenbezugsphase

Bei der Einkommensteuerstatistik 2010 handelt es sich um einen Querschnittsdatensatz, dem sich die Verhältnisse der Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum 2010 entnehmen lassen. Um jedoch Aussagen über eine Doppelbesteuerung in der Übergangsphase zur nachgelagerten Rentenbesteuerung treffen zu können, müssen sowohl die kumulierten steuerfreien bzw. steuerpflichtigen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung während des Erwerbslebens (Rentenbeitragsphase) als auch die kumulierten steuerfreien bzw. steuerpflichtigen Renten in der Rentenbezugsphase bekannt sein. Daher wurde ein Paneldatensatz erstellt, in welchem ausgehend von den in FAST 2010 ausgewiesenen Bruttolöhnen die gesamte Erwerbs- und Rentenphase simuliert wird.

In der Erwerbsphase wurde für Jahrgänge mit einem Renteneintrittsalter von 65 Jahren eine durchgehende Erwerbstätigkeit über 45 Jahre unterstellt. Dabei wurden der in 2010 erzielte Bruttolohn mit der durchschnittlichen jährlichen Lohnentwicklung fort- bzw. rückgeschrieben. Für Personen, die 2012 und später in den Ruhestand treten, wurde die Erhöhung der Regelaltersgrenze für den Renteneintritt von 65 Jahren auf 67 Jahre im Jahre 2031[41] berücksichtigt. Ab 2031 wurde immer ein Renteneintritt mit 67 Jahren unterstellt. Mit dem späteren Eintritt in den Ruhestand wurde eine entsprechend längere Erwerbstätigkeit simuliert.

Während der gesamten Erwerbsphase wurden die Sonderausgaben für jedes Kalenderjahr nach dem jeweiligen Rechtsstand ermittelt und der auf die Rentenbeiträge entfallende Teil diesen zugerechnet. Zusammen mit dem steuerfreien Arbeitgeberanteil ergeben sich daraus die aus unversteuertem Einkommen geleisteten Beiträge. Die Differenz zum Gesamtbeitrag ergibt den Teil der Rentenbeiträge, der aus versteuertem Einkommen geleistet wurde.

Für die Ruhestandsphase wurde durchgängig eine Rentenbezugsdauer bei Männern von 18 Jahren und bei Frauen von 21 Jahren unterstellt.[42] Infolge des simulierten späteren Renteneintritts aufgrund der Erhöhung der Regelaltersgrenze auf 67 Jahre wird auch der zukünftig steigenden Lebenserwartung (in vereinfachter Weise) Rechnung getragen.

Für die Berechnungen bis einschließlich 2019 wurden die bekannten Werte zur Sozialversicherung, insbesondere die Beitragssätze, Beitragsbemessungsgrenzen, Durchschnittsentgelte und Rentenwerte verwendet. Die Beitragssätze für Jahre ab 2020 wurden bis zum Jahr 2045 in Anlehnung an die Schätzungen einer Prognos Studie von *Ehrentraut*, *Moog*, *Limbers* (2017) fortgeschrieben und im Anschluss konstant gehalten. Eine Anpassung der Beitragsbemessungsgrenzen erfolgte ab dem Jahr 2020 analog zu den nachfolgend beschriebenen angenommenen Lohnsteigerungen bis zum Ende des Betrachtungszeitraums.[43]

Die im Datensatz ausgewiesenen Bruttolöhne des Jahres 2010 wurden anhand der gesamtwirtschaftlichen nominalen Lohnentwicklung zurück- und fortgeschrieben. Die Fortschreibung bis einschließlich 2019 erfolgte basierend auf den Durchschnittsentgelten lt. Anlage 1 des SGB VI. Ab 2020 wurde anhand der durchschnittlichen Steigerungsrate der letzten 10 Jahre (rund 2 %) fortgeschrieben. Ausgehend von den in jedem Jahr der Erwerbsphase geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen wurden die damit erworbenen Entgeltpunkte zur gesetzlichen Rentenversicherung berechnet, so dass die mit Eintritt in den Ruhestand gewährten gesetzlichen Renten simuliert werden konnten. Auch die Entwicklung der Rentenwerte, welche gemeinsam mit den erworbenen Entgeltpunkten die Rentenzahlungen determinieren, wurde simuliert. Hierzu wurden die Werte bis zum Jahr 2023 ausgehend von der Herbstschätzung 2018 der Deutschen Rentenversicherung fortgeschrieben.[44] Für spätere Jahre erfolgte die Fortschreibung analog zur Steigerung der Durchschnittsentgelte (rund 2 % p.a.). Eine Rückschreibung der Werte ist nicht notwendig, da lediglich die in den

38 So auch *Rürup* et al. (2003), S. 61; *Förster* (2009), S. 145; *Kulosa* (2016), § 10 EStG Anm. 341; *Musil* (2005), S. 282. Nach *Hey* (2004), S. 13, sind Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung dagegen nur nachrangig bei den Sonderausgaben zu berücksichtigen. Diese Auffassung teilen bspw. auch *Brall* et al. (2003a), S. 449.

39 Aufgrund des BFH Urteils v. 23.8.2017 – X R 33/15 blieben Beiträge zu privaten Rentenversicherungen unberücksichtigt. Gleiches gilt für weitere freiwillige Aufwendung (z.B. Beiträge für Haftpflichtversicherungen), die zu den Vorsorgeaufwendungen rechnen.

40 So auch *Kulosa* (2016), § 10 EStG Anm. 341; *Musil* (2005), S. 282. *Brall* et al. (2003a), S. 449 und (2003b), S. 479 f., sowie *Hey* (2004), S. 9 f., lehnen die Zurechnung der kranken- und pflegeversicherungsinduzierten Sonderausgaben zum steuerfreien Teil der Rente dagegen ab.

41 Vgl. § 235 SGB VI.

42 Die Werte entsprechen der Restlebenserwartung von 65-jährigen Männern und Frauen gemäß den allgemeinen Sterbetafeln 2013/2015 (vgl. https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/Sterbefaelle/Tabellen/LebenserwartungDeutschland.html).

43 Beiträge zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung wurden anhand der Werte für die Jahre 1985–2010 aus dem Statistischen Taschenbuch der Versicherungswirtschaft 2016 angepasst. Für Werte vor 1985 wurde die durchschnittliche Beitragsentwicklung zwischen 1985 und 1990 und für die Jahre ab 2010 die mittlere Beitragssteigerung ab 2000 bis 2010 unterstellt.

44 Siehe https://www.deutsche-rentenversicherung.de/Allgemein/de/Navigation/6_Wir_ueber_uns/02_Fakten_und_Zahlen/02_kennzahlen_finanzen_vermoegen/3_mittelfristige_finanzentwicklung/wesentliche_ergebnisse_allgemeine_rv_node.html.

FAST 2010-Daten erwerbstätigen Personen betrachtet werden. Die in diesem Absatz beschriebenen Rück- und Fortschreibungen beziehen sich auf das Baseline-Szenario (Szenario 1), auf das sich die empirischen Analysen im Wesentlichen stützen.

Darüber hinaus wurden 3 Alternativszenarien simuliert, die sich folgendermaßen vom Baseline-Szenario unterscheiden:

a) „Stagnierende Renten": Keine weitere Anhebung des Rentenniveaus ab 2030 (Szenario 2)

b) „Schwache Steigerungsraten": Renten steigen nach 2023 nur halb so stark wie im Baseline-Szenario (Szenario 3)

c) „Stagnierende Renten und Beiträge": Wie a) zusätzlich keine Anpassung der Beitragssätze zur Kranken- und Pflegeversicherung für Rentner ab 2020 (Szenario 4)

Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus sonstigen Einkünften wurden einmalig in 2010 berücksichtigt. Bei Verlusten aus Vermietung und Verpachtung wurde von einer grundsätzlich im Jahr 2010 beginnenden Verlustperiode von zwanzig Jahren ausgegangen, wovon annahmegemäß höchstens zehn Jahre in der Rentenbezugsphase liegen. Falls dies zu einer Berücksichtigung von weniger als 19 Verlustjahren nach 2010 führt, wurden „ausstehende" Verluste in die Zeit vor 2010 verlagert. Sofern Verluste dazu geführt haben, dass sie die steuerpflichtigen Renteneinkünfte gemindert haben, wurde dies den steuerfreien Renten zugeschrieben. Analog wurde in der Beitragsphase bezüglich der geleisteten Beiträge verfahren.

Im Ergebnis ergibt sich ein Datensatz, welcher die Jahre 1966 bis 2077 umspannt. Die ältesten Steuerpflichtigen des Datensatzes sind 2010 64 Jahre alt und befinden sich im letzten Jahr ihrer 45-jährigen Beitragsphase. Ihr erstes Beitragsjahr ist daher 1966. Die jüngsten Steuerpflichtigen des Datensatzes befinden sich 2010 als 20-Jährige im ersten Jahr ihrer Beitragsphase. Bei einer im Alter von 67 Jahren beginnenden 21-jährigen Rentenphase von Frauen liegt das letzte Rentenjahr im Jahr 2077.

Aufgrund der zu treffenden Modellannahmen dürfte klar sein, dass die gewonnenen Ergebnisse mit einer gewissen Ungenauigkeit behaftet sind. So sind Erwerbsverläufe in der Realität oftmals nicht linear und werden Lohnsteigerungen nicht von allen Arbeitnehmern kontinuierlich in Höhe der durchschnittlichen Lohnentwicklung realisiert. Auch ist die Unterstellung von 45 bzw. 47 Erwerbsjahren für sämtliche Arbeitnehmer ebenso unrealistisch wie eine Lebensdauer entsprechend der allgemeinen Lebenserwartung. Jedoch sind solche Pauschalierungen vertretbar, wenn nicht gar unerlässlich, wenn man, wie im vorliegenden Fall, einen Vorschlag zur Änderung von Rechtsnormen entwickelt. Eine Besteuerung, die jedem Einzelfall Rechnung trägt, ist im Massenverfahren nicht möglich.

Zudem ist bei einer Reform der Rentenbesteuerung ein besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass keine Doppelbesteuerungsprobleme auftreten. Dem tragen die getroffenen Annahmen Rechnung. Als Beispiel sei die unterstellte 45/47-jährige Beitragsphase genannt. Bei Steuerpflichtigen, die bspw. aufgrund eines längeren Studiums auf eine „spätere" und kürzere Beitragsphase zurückblicken, werden durch den im Zeitverlauf steigenden Sonderausgabenabzug relativ mehr Rentenbeiträge steuerfrei gestellt. Daher sind sie noch weniger von einer Doppelbesteuerung bedroht als diejenigen Rentner, welche die hier unterstellte längere Beitragsphase aufweisen.

2. Ergebnisse

a) Ausgeprägte Minderbesteuerung im geltenden Recht

Bevor die Ergebnisse zur Doppel- und Minderbesteuerung dargestellt werden, bietet Tabelle 1 eine deskriptive Statistik der untersuchten Sub-Population aus der Einkommensteuerstatistik 2010.

	Mittelwert	Median	10 %-Perz.	90 %-Perz.
Anteil Frauen	49,1%			
Alter	37	35	24	53
Bruttolohn	32.249 €	29.071 €	14.480 €	51.984 €
Bruttolohn Frauen	29.817 €	27.442 €	14.000 €	47.484 €
Bruttolohn Männer	34.594 €	30.839 €	15.171 €	56.128 €
Bruttolohn 20-jährige	17.839 €	15.597 €	10.964 €	28.217 €
Bruttolohn 64-jährige	33.545 €	25.770 €	13.446 €	59.893 €

Tabelle 1: Deskriptive Statistik einzelveranlagter Arbeitnehmer ohne zusätzliche unternehmerische Einkünfte

Im Folgenden werden zunächst die Doppel- und Minderbesteuerungsfälle und -volumina im geltenden Recht untersucht. Als Doppel- bzw. Minderbesteuerung definiert wird die Abweichung der tatsächlichen von der nach dem jeweiligen Maßstab als angemessen eingestuften Steuerbemessungsgrundlage. Differenziert wird dabei zwischen den im vorherigen Kapitel beschriebenen vier Fortschreibungsszenarien. Sämtliche Ergebnisse basieren auf den hochgerechneten Werten, beziehen sich also auf insgesamt 5.939.112 Steuerpflichtige (ledige Arbeitnehmer ohne zusätzliche unternehmerische Einkünfte, d.h. ohne Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Selbständiger Arbeit).

Während in den ersten drei Szenarien bei der hier analysierten Population – unabhängig vom verwendeten Maßstab – kein einziger Doppelbesteuerungsfall festgestellt wird, tritt bei Szenario 4 in wenigen Fällen (1,24 % nach $M_{Literatur}$ und 0,50 % nach M_{system}) eine Doppelbesteuerung auf.[45] Jedoch ist das durchschnittliche Doppelbesteuerungsvolumen über die gesamte Rentenphase (18 bzw. 21 Rentenjahre) mit lediglich 2.605 € ($M_{Literatur}$) bzw. 1.559 € (M_{system}) extrem gering.[46] Daher ist das Doppelbesteuerungsproblem auch in diesem Szenario faktisch bedeutungslos.

45 Nach $M_{Literatur}$ unterliegen ausschließlich Männer (wegen der kürzeren Rentenbezugsphase) einer Doppelbesteuerung, während bei M_{system} knapp 40 % der Doppelbesteuerungsfälle Frauen betrifft. Dass Frauen unterproportional betroffen sind, liegt daran, dass sie durchschnittlich weniger verdienen als Männer.

46 Verantwortlich für das Auftreten von Doppelbesteuerungsfällen ist das Beibehalten der (niedrigeren) gegenwärtigen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge gegenüber den anderen 3 Szenarios. Dort bewirken höhere Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in der Rentenphase höhere Sonderausgaben und damit höhere steuerfreie Renten.

Szenario	Maßstab	Doppelbesteuerung			Minderbesteuerung		Gesamtrente (Mrd. €)
		Fälle (%)	Volumen		Volumen		
			Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)	Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)	
1	$M_{Literatur}$	-	-	-	75.079	446	4.165
	M_{system}	-	-	-	50.534	300	4.165
2	$M_{Literatur}$	-	-	-	41.840	249	2.714
	M_{system}	-	-	-	35.291	210	2.714
3	$M_{Literatur}$	-	-	-	44.026	262	2.877
	M_{system}	-	-	-	37.233	221	2.877
4	$M_{Literatur}$	1,24	2.605	0,192	31.772	186	2.714
	M_{system}	0,50	1.559	0,047	24.929	147	2.714

Tabelle 2: Doppel- bzw. Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer im geltenden Recht

Dagegen liegt im geltenden Recht eine ausgeprägte Minderbesteuerung vor. In Abhängigkeit vom unterstellten Zukunftsszenario und dem verwendeten Maßstab beläuft sich die aggregierte Minderbesteuerung über die gesamte Rentenbezugsphase zwischen 147 Mrd. € und 446 Mrd. €. Im Baseline-Szenario (Szenario 1) werden im Durchschnitt 11,9 % ($M_{Literatur}$) bzw. 8,4 % (M_{system}) der bezogenen Renten steuerfrei gestellt, obwohl diese eigentlich besteuert werden müssten. In den übrigen Szenarien liegen die Werte zum Teil auch deutlich darunter, was den geringeren unterstellten Steigerungsraten der Renten geschuldet ist.

Die ausgeprägte Minderbesteuerung im geltenden Recht ist gerade bei Verwendung von $M_{Literatur}$ auf den ersten Blick doch überraschend, werden Renten ab 2040 voll besteuert, während die Rentenbeiträge erst 2025 vollständig steuerfrei gestellt sind. Die Erklärung hierfür bietet die Nominalbetrachtung, die bei $M_{Literatur}$ angestellt wird. Es werden versteuerte Rentenbeiträge mit steuerfreien Renten verglichen, ohne zu berücksichtigen, dass zwischen beiden Größen mehrere Jahrzehnte liegen. Bei Verwendung von M_{system} ist eine Minderbesteuerung im geltenden Recht weniger überraschend, da eine Ertragsanteilsbesteuerung der aus versteuerten Beiträgen resultierenden Renten durch § 22 EStG nicht intendiert ist.

Wie Abbildung 1 exemplarisch für das Baseline-Szenario zeigt, profitieren vom derzeitigen Rentenbesteuerungsrecht – unabhängig vom verwendeten Maßstab – insbesondere diejenigen Steuerpflichtigen, die 2010 55 Jahre und älter waren und somit in den vergangenen Jahren in Rente gegangen sind. So werden bei Steuerpflichtigen mit unterdurchschnittlichen Einkommen, die 2010 64 Jahre alt waren und 2011 in Rente gegangen sind, im Durchschnitt mehr als 35 % der Gesamtrente steuerfrei gestellt, ohne dass dies gemäß $M_{Literatur}$ angezeigt wäre. Zudem werden Steuerpflichtige mit unterdurchschnittlichen Einkommen stärker begünstigt als Steuerpflichtige mit überdurchschnittlich hohen Einkommen. Letzteres erklärt sich damit, dass Rentenbeiträge von Steuerpflichtigen mit überdurchschnittlich hohen Einkommen durch die Deckelung im alten Sonderausgabenrecht (§ 10 EStG i.d.F. vor 2005) relativ weniger stark steuerfrei gestellt werden als bei Beziehern niedriger Einkommen.

Tabelle 2 und Abbildung 1 belegen das in Abschnitt 3.3 herausgearbeitete Ergebnis, dass sich die Diagnosen bezüglich einer Doppel- oder Minderbesteuerung je nach verwendetem Maßstab deutlich voneinander unterscheiden. So ist die Minderbesteuerung gemäß $M_{Literatur}$ in allen Szenarien erheblich stärker ausgeprägt als bei Verwendung von M_{system}. Dies resultiert aus dem Nominalwertprinzip, welches $M_{Literatur}$ zugrunde liegt. Es werden zum Teil Jahrzehnte alte versteuerte Beiträge mit heutigen oder zukünftigen steuerfreien Renten verglichen, ohne dass eine Inflationsanpassung erfolgen würde.

b) Reform zur Gewährleistung einer systematischen Einmalbesteuerung

Basierend auf den empirisch ermittelten versteuerten bzw. steuerfreien Beiträgen zur Rentenversicherung werden einfach umsetzbare Reformoptionen zur Rentenbesteuerung entwickelt.

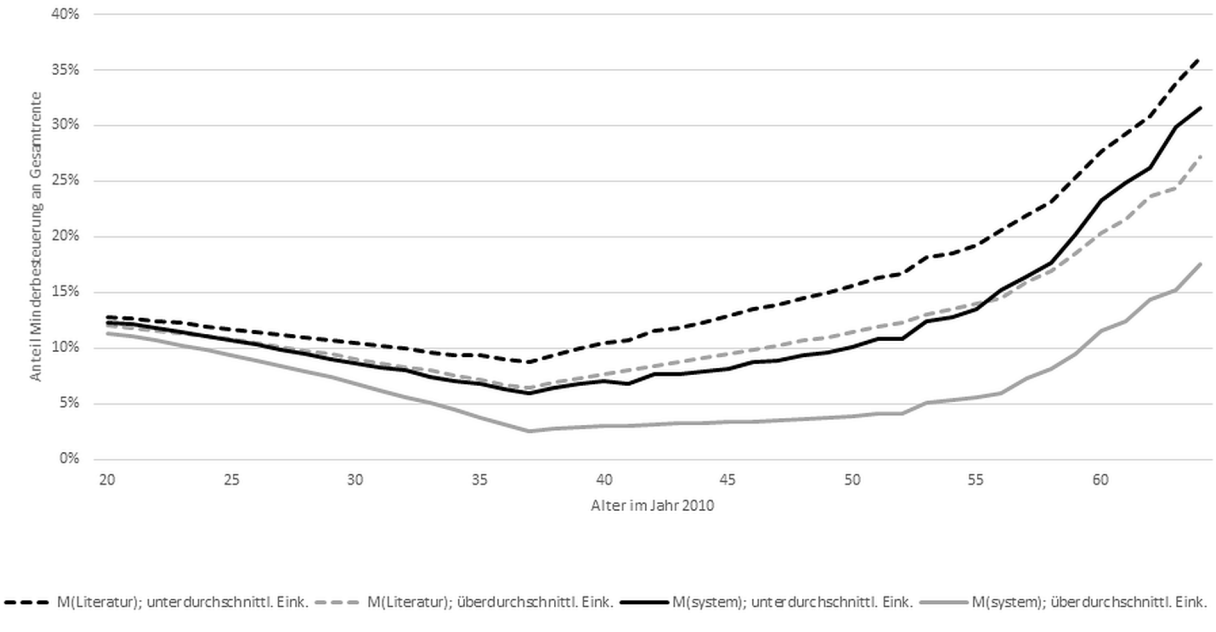


Abbildung 1: Relative Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer im geltenden Recht im Baseline-Szenario nach Alter und Einkommen

Renteneintritt	Effektiver Besteuerungsanteil		
	M_{system}	$M_{Literatur}$	*Aktuelles Recht**
2011	74%	82%	*59%*
2012	74%	*82%*	*60%*
2013	74%	82%	*62%*
2014	74%	82%	*63%*
2015	74%	82%	*65%*
2016	74%	82%	*66%*
2017	74%	82%	*68%*
2018	75%	82%	*69%*
2019	75%	83%	*71%*
2020	76%	83%	*72%*
2021	76%	83%	*73%*
2022	77%	84%	*74%*
2023	77%	84%	*74%*
2024	78%	85%	*75%*
2025	78%	85%	*76%*
2026	79%	85%	*76%*
2027	79%	86%	*77%*
2028	80%	86%	*78%*
2029	81%	87%	*78%*
2030	81%	87%	*79%*
2031	82%	88%	*80%*
2032	83%	88%	*81%*
2033	84%	89%	*81%*
2034	84%	89%	*82%*
2035	85%	90%	*83%*
2036	86%	90%	*83%*
2037	86%	90%	*84%*
2038	87%	91%	*85%*
2039	88%	91%	*86%*
2040	88%	92%	*87%*
2041	89%	92%	*87%*
2042	90%	92%	*87%*
2043	90%	93%	*87%*
2044	91%	93%	*87%*
2045	91%	94%	*87%*
2046	92%	94%	*87%*
2047	93%	94%	*87%*
2048	93%	95%	*87%*
2049	94%	95%	*87%*
2050	94%	96%	*87%*
2051	95%	96%	*87%*
2052	95%	96%	*87%*
2053	96%	97%	*87%*
2054	96%	97%	*87%*
2055	97%	97%	*87%*
2056	97%	98%	*87%*
2057	97%	98%	*87%*

* Die Werte zum Besteuerungsteil im aktuellen Recht gelten für Frauen und wurden kaufmännisch gerundet. Bei Männern liegen die Werte geringfügig (< 1%-Punkt) darunter, da aufgrund ihrer geringeren Lebenserwartung weniger voll steuerpflichtige Renten anfallen.

Tabelle 3: Effektive Besteuerungsanteile der Renten in Abhängigkeit vom Renteneintritt bei der Reformoption „Minimierung der Minderbesteuerung" beim Baseline-Szenario

Dabei wird die steuerliche Behandlung der Rentenversicherungsbeiträge als gegeben vorausgesetzt[47], so dass die vorgestellte Reform lediglich eine Änderung der Besteuerung der Renten zum Inhalt hat. Verhaltensänderungen der Steuerpflichtigen aufgrund der Reform der Rentenbesteuerung, z.B. in Form einer verstärkten Erwerbstätigkeit zur Kompensation der höheren Steuerbelastung in der Rentenbezugsphase, sind kaum prognostizierbar und bleiben deshalb unberücksichtigt.

Ziel der Reform ist es, eine systemgerechte Einmalbesteuerung zu bewirken, indem die Minderbesteuerung gesetzlich Rentenversicherter minimiert wird. Dabei ist die verfassungsrechtliche Nebenbedingung zu beachten, dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Eine Reform der Rentenbesteuerung kann aus administrativen Gründen nicht eine individuelle Rentenbesteuerung beinhalten, auch wenn sich dadurch die Minderbesteuerung vollkommen eliminieren ließe, ohne dass es auch nur in einem einzigen Fall zur Doppelbesteuerung käme. Für eine Rentenbesteuerung im Massenverfahren besteht lediglich die realistische Option, den Besteuerungsanteil der Renten in pauschalierter Form festzulegen, wie dies in § 22 EStG geschieht. Um dabei das Ausmaß der Steuervergünstigung (Minderbesteuerung) möglichst gering zu halten, wurden Doppelbesteuerungsfälle in geringer Anzahl und geringem Umfang in Kauf genommen (s. Tabellen 4 und 5). Solche Fälle beinhalten insbesondere Steuerpflichtige, die im Jahr 2010 kurz vor dem Renteneintritt stehen und hohe (private) Krankenversicherungsbeiträge aufweisen. Von diesem Personenkreis wurde ein Großteil der Rentenbeiträge in den Jahren bis 2004 gezahlt, in denen nach altem Recht ein Konkurrenzverhältnis im Abzug verschiedener Vorsorgeaufwendungen bestand und Rentenbeiträge daher nur in eher geringem Umfang steuerfrei gestellt waren.

Tabelle 3 zeigt die effektiven Besteuerungsanteile von Renten an, die sich bei einer Reform der Rentenbesteuerung einmal basierend auf $M_{Literatur}$ und einmal basierend auf M_{system} ergeben. Zum Vergleich sind die effektiven Besteuerungsanteile im geltenden Recht angegeben.[48]

Bei den dargestellten Werten ist zu beachten, dass diese den Anteil angeben, mit dem die bezogenen Renten zur Einkommensteuer herangezogen werden müssen (effektiver Besteuerungsanteil). Dieser Anteil berücksichtigt, dass Sonderausgaben infolge von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen (§ 10 Abs. 4 S. 4 EStG) – wie von der Rürup-Kommission und dem Gesetzgeber – als die Renten steuerfreistellend angesehen werden. Dies erklärt auch, warum die effektiven Besteuerungsanteile im geltenden Recht unter dem nominalen Besteuerungsanteil gemäß § 22 EStG liegen.[49] Der Vergleich der Be-

47 Da die vollständige Steuerfreistellung von Rentenbeiträgen bereits ab 2025 intendiert ist, bietet eine Änderung von § 10 EStG praktisch keinen Ansatzpunkt (mehr), um der Doppel- bzw. Minderbesteuerungsproblematik zu begegnen.

48 Bei der Berechnung der effektiven Besteuerungsanteile im aktuellen Recht wurde berücksichtigt, dass bei der Berechnung des Besteuerungsanteils nach § 22 EStG laufende Rentenerhöhungen zu 100% besteuert werden. Zudem wurden die durch Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge in der Rentenphase induzierten Sonderausgaben den steuerfreien Renten zugerechnet.

49 Der „Endwert" für den effektiven Besteuerungsanteil im geltenden Recht i.H.v. 87% ergibt sich bspw. aus dem Besteuerungsanteil von 100% gem. § 22 EStG abzüglich der durch die Kranken- und Pflegeversicherung in-

steuerungsanteile beider Reformoptionen mit den effektiven Besteuerungsanteilen im geltenden Recht zeigt, dass die Besteuerungsanteile in § 22 EStG – unabhängig vom verwendeten Maßstab – gerade für frühe Renteneintrittsjahre erheblich zu niedrig angesetzt sind. Vergleicht man beispielsweise den effektiven Besteuerungsanteil i.H.v. 59 %[50] für einen Renteneintritt in 2011 mit den beiden anderen Werten in Tabelle 3 (74% bei M_{system} bzw. 82% bei $M_{Literatur}$), zeigt sich, dass diese Rentnergeneration erheblich begünstigt wird. Aber auch in den Jahren ab 2040 werden gesetzliche Renten effektiv gesehen zu niedrig besteuert. Um die effektiven Besteuerungsanteile der beiden Reformoptionen zu erreichen, müssten in § 22 EStG Besteuerungsanteile von über 100 % festgesetzt werden. Da dies steuerpolitisch kaum umsetzbar sein dürfte, lässt sich eine sachgerechte nachgelagerte 100%ige Rentenbesteuerung nicht erreichen. Dies zeigt, dass die Zurechnung der kranken- und pflegeversicherungsbedingten Sonderausgaben zum steuerfreien Teil der Rente, wie sie von der Rürup-Kommission und dem Gesetzgeber vorgenommen wird, zumindest fragwürdig ist.

Tabelle 3 zeigt auch, dass der (effektive) Besteuerungsanteil mit 97 % bzw. 98 % selbst bei einem Renteneintritt in 2057 unter 100 % liegt. Damit wird der Prozentsatz i.H.v. 100 % aus § 22 EStG, der ab 2040 gilt, nicht einmal 17 Jahre später erreicht. Dies liegt daran, dass es sich bei den 2057 in Rente gehenden Steuerpflichtigen um Arbeitnehmer handelt, die 2010 20 Jahre alt sind und die bis einschließlich 2024 noch Rentenbeiträge aus zum Teil versteuerten Einkommen leisten.

Tabelle 4 zeigt die Doppel- und Minderbesteuerung an, die sich in allen 4 Szenarien ergibt, wenn die Rentenbesteuerung basierend auf $M_{Literatur}$ im Baseline-Szenario dahingehend reformiert wird, dass die Minderbesteuerung soweit wie möglich reduziert wird. D.h., es wird unterstellt, dass die Renten entsprechend den Besteuerungsanteilen-$M_{Literatur}$ aus Tabelle 3 besteuert werden.

Szenario	Maßstab	Doppelbesteuerung			Minderbesteuerung			Gesamtrente (Mrd. €)
		Fälle (%)	Volumen		Volumen		Gesamt geltendes Recht (Mrd. €)	
			Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)	Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)		
1	**$M_{Literatur}$**	**0,02**	**2.164**	**0,002**	**16.440**	**98**	**446**	**4.165**
	M_{system}	65,82	17.646	69,0	10.260	21	300	4.165
2	**$M_{Literatur}$**	**54,46**	**8.778**	**28,4**	**12.816**	**35**	**249**	**2.714**
	M_{system}	60,29	13.911	49,8	7.283	17	210	2.714
3	**$M_{Literatur}$**	**48,91**	**7.650**	**22,2**	**9.996**	**30**	**262**	**2.877**
	M_{system}	61,95	13.400	49,3	7.551	17	221	2.877
4	**$M_{Literatur}$**	**54,46**	**8.778**	**28,4**	**12.816**	**35**	**186**	**2.714**
	M_{system}	60,29	13.911	49,8	7.283	17	147	2.714

Tabelle 4: Doppel- bzw. Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer bei einer Reform basierend auf $M_{Literatur}$ und dem Baseline-Szenario

Bei Betrachtung von Szenario 1 (Baseline-Szenario) zeigt sich, dass bei Verwendung von $M_{Literatur}$ praktisch keine Doppelbesteuerungsfälle (0,02 %) auftreten.[51] Eine Doppelbesteuerung betrifft ausschließlich Männer, wobei im Mittel nur etwas mehr als 100 € Rente pro Rentenjahr (2.164 €/18) zu viel besteuert werden. Das Minderbesteuerungsvolumen reduziert sich deutlich von 446 Mrd. € im geltenden Recht um rund 78 % auf 98 Mrd. € beim Reformvorschlag. Während im geltenden Recht rund 83 % der Renten in die Steuerbemessungsgrundlage eingehen, sind dies nach der Reform rund 91 %. D.h., rund 8 % der Renten werden zusätzlich besteuert.

Die Betrachtung der Doppelbesteuerungsfälle und -volumina in den anderen Szenarien (2–4) verdeutlich die Schwäche von $M_{Literatur}$, nämlich das Abstellen auf nominale Größen. Da in den Szenarien 2–4 die Renten annahmegemäß weniger stark steigen als im Baseline-Szenario, liegen die kumulierten Renten (deutlich) unterhalb des Referenzwertes im Baseline-Szenario (Summe der Renten in Szenario 1), anhand dessen der Besteuerungsanteil normiert wurde. Dies führt dazu, dass in den anderen Szenarien etwa die Hälfte der Steuerpflichtigen bei Verwendung von $M_{Literatur}$ einer Doppelbesteuerung unterliegt und das durchschnittliche Doppelbesteuerungsvolumen rund viermal so hoch ist wie im Baseline-Szenario. Um diese Doppelbesteuerungsproblematik zu vermeiden, müssten die Besteuerungsanteile für jedes Szenario eigens bestimmt werden.

Anders verhält sich dies bei einer Reform, die sich an M_{system} orientiert, wie Tabelle 5 verdeutlicht.

Szenario	Maßstab	Doppelbesteuerung			Minderbesteuerung			Gesamtrente (Mrd. €)
		Fälle (%)	Volumen		Volumen		Gesamt geltendes Recht (Mrd. €)	
			Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)	Ø-Stpfl (€)	Gesamt (Mrd. €)		
1	$M_{Literatur}$	-	-	-	38.794	230	446	4.165
	M_{system}	**0,21**	**1.766**	**0,023**	**14.283**	**85**	**300**	**4.165**
2	$M_{Literatur}$	19,81	3.487	4,100	22.978	109	249	2.714
	M_{system}	**0,15**	**1.801**	**0,016**	**11.206**	**67**	**210**	**2.714**
3	$M_{Literatur}$	5,45	1.768	0,573	19.114	107	262	2.877
	M_{system}	**0,14**	**1.677**	**0,014**	**11.120**	**64**	**221**	**2.877**
4	$M_{Literatur}$	19,81	3.487	4,100	22.978	109	186	2.714
	M_{system}	**0,15**	**1.801**	**0,016**	**11.206**	**67**	**147**	**2.714**

Tabelle 5: Doppel- bzw. Minderbesteuerung einzelveranlagter Arbeitnehmer ohne zusätzliche unternehmerische Einkünfte bei einer Reform basierend auf M_{system} und dem Baseline-Szenario

Die Betrachtung der Doppelbesteuerungsfälle und -volumina bei Verwendung von M_{system} zeigt, dass die basierend auf dem Baseline-Szenario entwickelten Besteuerungsanteile nicht verändert werden müssen, sofern sich die Entwicklung der Renten anders darstellt als bei Bestimmung der Besteuerungsanteile angenommen. Die Doppelbesteuerungsfälle bleiben wie das Doppelbesteuerungsvolumen nahezu konstant.[52] Auch die Minderbesteuerung reduziert sich in den Szenarien 1–3 gleich-

duzierte Sonderausgaben (Beitragssatz während der Rentenphase laut Prognose in diesem Jahr insgesamt 13,45%).

50 Der Wert für den effektiven Besteuerungsanteil i.H.v. 59% im geltenden Recht für das Jahr 2011 liegt trotz eines Kranken- und Pflegeversicherungsbeitragssatzes von rund 11% (dies ist der durchschnittliche prognostizierte Beitragssatz während der Rentenphase bei Renteneintritt im Jahr 2011) nur um 3%-Punkte unter dem nominalen Besteuerungsteil gemäß § 22 EStG i.H.v. 62%. Dies erklärt sich aus der sich nach § 22 EStG ergebenden vollständigen Besteuerung sämtlicher Rentenerhöhungen. Hierdurch ergibt sich allein aus § 22 EStG ein Besteuerungsanteil i.H.v. 70%.

51 Bei Verwendung von M_{system} wird dagegen in allen Szenarien eine ausgeprägte Doppelbesteuerung attestiert.

52 Geringfügige Abweichungen gegenüber dem Baseline-Szenario ergeben sich aufgrund der unterschiedlich starken relativen Wirkungen des Wer-

mäßig um rund 70 %, lediglich in Szenario 4 ist die Reduktion geringer (54 %), was am geringeren Minderbesteuerungsvolumen nach geltendem Recht liegt.[53] Im Baseline-Szenario steigt der Anteil, mit dem Renten in die Steuerbemessungsgrundlage eingehen, von rund 83 % im geltenden Recht auf rund 88 %. Gegenüber der auf $M_{Literatur}$ basierenden Reform sind dies rund 3 %-Punkte weniger.

Abschließend sei auf einige Punkte hingewiesen, die bei der Interpretation der Ergebnisse zu berücksichtigen sind:

- Ein bedeutsamer Teil der Minderbesteuerung im derzeitigen Recht (die auch noch nach dem vollständigen Übergang zur nachgelagerten Besteuerung ab dem Jahr 2040 auftritt) resultiert aus der Annahme, dass die in der Rentenphase von den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen induzierten Sonderausgaben die Renten anteilig steuerfrei stellen. Für die Festlegung sachgerechter Besteuerungsanteile in § 22 EStG muss diese Abzugsfähigkeit zwingend berücksichtigt werden, was Besteuerungsanteile von über 100 % zur Folge hätte, will man eine „echte" nachgelagerte Rentenbesteuerung erreichen.
- Die dargestellten Ergebnisse gelten für die im vorliegenden Beitrag betrachtete Teilpopulation der Einkommensteuerstatistik 2010. Während für nichtveranlagte, ledige Arbeitnehmer ähnliche Ergebnisse zu erwarten sind, können über zusammenveranlagte Ehegatten sowie freiwillig versicherte Unternehmer keine Aussage getroffen werden. Insbesondere bei der (vergleichsweise kleinen) letztgenannten Gruppe sind aufgrund der fehlenden steuerfreien Arbeitgeberbeiträge gem. § 3 Nr. 62 EStG Doppelbesteuerungsfälle in größerem Umfang zu erwarten.
- Die dargestellten Ergebnisse gelten für die getroffenen Annahmen zu Rück- und Fortschreibungsfaktoren, persönlichen Erwerbsverläufen sowie der Nicht-Inanspruchnahme eines vorgezogenen Renteneintritts. Jedoch dürften abweichende Erwerbsverläufe die Ergebnisse im Hinblick auf die in Tabelle 3 dargestellten effektiven Besteuerungsanteile kaum beeinflussen. Kürzere (also später beginnende) Erwerbsverläufe mindern die Doppelbesteuerungsproblematik, da die Abzugsfähigkeit der Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben im Zeitverlauf zunimmt. Die aufgezeigten Doppel- bzw. Minderbesteuerungsvolumina ändern sich dagegen natürlich bei abweichenden Annahmen.

V. Zusammenfassung

Der vorliegende Beitrag zeigt, dass beim Übergang zur nachgelagerten Rentenbesteuerung kein Doppelbesteuerungs-, sondern ein Minderbesteuerungsproblem besteht. Das bedeutet, dass gesetzliche Renten eine Steuervergünstigung erfahren, da sie nicht in gebotenem Umfang besteuert werden. Dies gilt zumindest dann, wenn man dem Ansatz der Rürup-Kommission und des Gesetzgebers folgt, was die Zurechnung von sozialversicherungsinduzierten Sonderausgaben in der Beitrags- und in der Rentenphase anbelangt. Für den Sonderausgabenabzug vor 2005 wird dabei angenommen, dass Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entsprechend ihrem Anteil an den gesamten Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung steuerfrei gestellt werden. In der Rentenbezugsphase werden Sonderausgaben, welche aus den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen resultieren, dem steuerfreien Teil der bezogenen Renten zugerechnet.

Das Ausmaß der Minderbesteuerung hängt insbesondere von der zukünftigen Rentenentwicklung aber auch vom für die Identifikation verwendeten Maßstab ab. Nach dem in der Rechtsprechung und Literatur regelmäßig verwendetem (Literatur-)Maßstab beläuft sich die Minderbesteuerung auf rund 11,9 % der Renten, während die Minderbesteuerung im Fall des im vorliegenden Beitrag als „systemgerecht" identifizierten Maßstab bei rund 8,4 % liegt. Besonders begünstigt sind Steuerpflichtige, die in frühen Jahren in Rente gehen, da die Besteuerungsanteile in § 22 EStG für diesen Personenkreis deutlich zu niedrig bemessen sind.

Durch eine entsprechende Anpassung der Besteuerungsanteile der gesetzlichen Renten ließe sich die Minderbesteuerung erheblich reduzieren, ohne ein Doppelbesteuerungsproblem in Kauf nehmen zu müssen. Dabei zeigt sich eine am systemgerechten Maßstab ausgerichtete Reform unempfindlich gegenüber unterschiedlichen Rentenentwicklungen. Im Gegensatz dazu müssten die Besteuerungsanteile im Fall einer auf dem Literaturmaßstab basierenden Reform immer geändert werden, wenn sich Renten anders entwickeln als ursprünglich prognostiziert. Außerdem zeigt sich, dass eine Reform in Richtung einer systemgerechten Besteuerung nicht, wie regelmäßig behauptet, eine individuelle Betrachtung der Steuerpflichtigen erfordert, sondern mit pauschaliert bestimmten Besteuerungsanteilen umsetzbar ist.

Literaturverzeichnis

BFH, Urt. v. 21.6.2016 – X R 44/14, FR 2017, 158 = FR 2017, 394 m. Anm. *Weber-Grellet*.

BFH, Urt. v. 23.8.2017 – X R 33/15, FR 2019, 195.

Brall, Natalie; *Bruno-Latocha, Gesa*; *Lohmann, Albert* (2003a): Eine Bewertung des Vorschlags zur Neuordnung der Rentenbesteuerung in Wirtschaftsdienst 2003, S. 445–452.

Brall, Natalie; *Bruno-Latocha, Gesa*; *Lohmann, Albert* (2003b): Abschlussbericht der Besteuerungskommission -Kritik und Lösungsvorschlag- in Deutsche Rentenversicherung 2003, S. 465–487.

Brall, Natalie; *Bruno-Latocha, Gesa*; *Lohmann, Albert* (2004): Neuordnung der Rentenbesteuerung – Auswirkungen für Versicherte, Rentner und Rentenversicherungsträger – in Deutsche Rentenversicherung 2004, S. 409–445.

BT-Drucks. 15/2150 (2003): Drucksache des Deutschen Bundestages 15/2150 vom 9.12.2011: Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG).

Bundesministerium der Finanzen (2017): Besteuerung von Alterseinkünften, Juli 2017, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-08-24-Besteuerung_von_Alterseinkuenften.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

BVerfG, Urt. v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99 Rz. 1–241, FamRZ 2002, 809 = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer*.

BVerfG, Beschl. v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11 Rz. 1–70.

BVerfG, Beschl. v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10 Rz. 1–76.

bungskosten-Pauschbetrags sowie der Berücksichtigung von steuerlichen Verlusten.

53 Verantwortlich hierfür sind die niedrigeren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge in der Rentenbezugsphase in Szenario 4, die für höhere besteuerte Renten im geltenden Recht sorgen.

Ehrentraut, Oliver; *Moog, Stefan*; *Limbers, Jan* (2017): Sozialbeitragsentwicklung und Beschäftigung. Gesamtwirtschaftliche Auswirkungen steigender Beitragssätze in der Sozialversicherung und Finanzierungsalternativen, Hg. v. Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V. (BDA) und Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V. (vbw), Juni 2017, https://arbeitgeber.de/www/arbeitgeber.nsf/res/22F12733E28B90F2C12581690041EFE7/$file/Prognos_Endbericht_Juni2017.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Förster, Jutta (2009): Das Alterseinkünftegesetz auf dem Prüfstand des BFH in Deutsches Steuerrecht 2009, S. 141–147.

Hey, Johanna (2004): Verfassungswidrige Doppelbesteuerungen im Übergang zur nachgelagerten Besteuerung in Deutsche Rentenversicherung 2004, S. 1–14.

Intemann, Jens; *Cöster, Thilo* (2005): Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten? – Eine Diskussion aus steuersystematischer Sicht DStR in Deutsches Steuerrecht 2005, S. 1921–1926.

Karrenbrock, Holger (2018): Ermittlung der Doppelbesteuerung von Alterseinkünften in Deutsches Steuerrecht 2018, S. 844–851.

Kiesewetter, Dirk; *Niemann, Rainer* (2002a): Zur Entscheidungsneutralität der Ertragsanteilbesteuerung von Renten in Steuer und Wirtschaft 2002, S. 48–54.

Kiesewetter, Dirk; *Niemann, Rainer* (2002b): Eine Erhöhung der Ertragsanteile bei der Rentenbesteuerung ist ökonomisch geboten in Betriebs-Berater 2002, S. 857–860.

Kroh, Martin; *Neiss, Hannes*; *Kroll, Lars*; *Lampert, Thomas* (2012): Menschen mit hohen Einkommen leben länger in DIW Wochenbericht 2012, S. 1–15.

Kulosa, Egmont (Herrmann/Heuer/Raupach – Einkommensteuer-/Körperschaftsteuergesetz, 2016): Kommentierung zu § 10 EStG in Einkommensteuer-/Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, 276. Ergänzungslieferung (Stand: September 2016), Köln 2016.

Lauterbach, K.; *Lüngen, M.*; *Stollenwerk, B.*; *Gerber, A.*; *Klever-Deichert, G.* (2006): Zum Zusammenhang zwischen Einkommen und Lebenserwartung. Studien zu Gesundheit, Medizin und Gesellschaft, Hg. v. Institut für Gesundheitsökonomie und Klinische Epidemiologie der Universität zu Köln, Januar 2006, http://gesundheitsoekonomie.uk-koeln.de/forschung/schriftenreihe-sgmg/2006-01_einkommen_und_rentenbezugsdauer.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Musil, Andreas (2005): Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes in Steuer und Wirtschaft 2005, S. 278–288.

Rose, Manfred (1999): Systematisierung der Gewinnbesteuerung, Hrsg. v. Klaus-Dirk Henke, in: Zur Zukunft der Staatsfinanzierung. Baden-Baden 1999.

Rürup, Bert; *Altehoefer, Klaus*; *Bareis, Peter*; *Rische, Herbert*; *Schreiber, Hans*; *Söhn, Hartmut* (2003): Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, Hg. v. Bundesministerium der Finanzen, März 2003, http://www.sozialpolitik-aktuell.de/tl_files/sozialpolitik-aktuell/_Politikfelder/Alter-Rente/Dokumente/Abschlussbericht-der-Sachverstaendigenkommission.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Schuster, Silvia (2018): Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Verbot der doppelten Besteuerung in Deutsches Steuerrecht 2018, S. 2107–2111.

Siepe, Günter; *Siepe, Werner* (2016a): Rentenbesteuerung erneut auf dem Prüfstand: Zweifachbesteuerung ab Rentenbeginn in 2015. Hg. v. VERS Versicherungsberater-Gesellschaft mbH, Februar 2016, https://www.vers-berater.de/tl_files/vers-_files/files/Studien/Studie_Pruefstand_Rentenbesteu-erung.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Siepe, Günter; *Siepe, Werner* (2016b): Doppelbesteuerung von Neurenten ab 2015. – Analyse, Kritik und Handlungsoptionen für eine Neuregelung -. Hg. v. VERS Versicherungsberater-Gesellschaft mbH. Berlin, Juni 2016. https://www.vers-berater.de/tl_files/vers_files/files/Studien/Studie_Doppelbesteuer-ung_von_Renten.pdf, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Statistisches Bundesamt (2017): Kohortensterbetafeln für Deutschland. Methoden- und Ergebnisbericht zu den Modellrechnungen für Sterbetafeln der Geburtsjahrgänge 1871–2017, https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Bevoelkerung/Sterbefaelle-Lebenserwartung/Publikationen/Downloads-Sterbefaelle/Kohortensterbetafeln Bericht 5126206179004.pdf?__blob=publicationFile&v= 4, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Stützel, Dieter (2010): Gleichheitswidrige und doppelte Besteuerung der Renten festgeschrieben? Kritische Anmerkung zum BFH, Urt. v. 18.11.2009 – X R 6/08 in Deutsches Steuerrecht 2010, S. 1545–1553.

Verband Deutscher Rentenversicherungsträger (VDR) (2003): Vorschlag zur Rentenbesteuerung überarbeitungsbedürftig, https://www.presseportal.de/pm/50838/429929, zuletzt geprüft am 2.4.2019.

Waldburger, Patrick (2004): Sparbereinigung der Einkommensteuer. Eine verfassungsrechtliche Beurteilung. Dissertation Universität St. Gallen, Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften 2004.

Wiegard, Wolfgang (2000): Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften: Das trojanische Pferd der Befürworter einer Konsumsteuer in ifo Schnelldienst 2000, S. 8–12.

*Dr. Matthias Modrzejewski, Karlsruhe**

Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Außergewöhnliche Belastungen als Teil der Existenzsicherung im Steuerrecht
1. Maßgeblichkeit der Existenzsicherung
2. Berücksichtigung von Krankheitskosen als außergewöhnliche Belastungen
III. Berücksichtigung von Krankheitskosten im Sozialrecht
1. Versicherungsschutz für Bezieher von Leistungen nach dem SGB II
2. Bedeutende Leistungslücken im SGB V
a) Sehhilfen
b) Augen-Laser-Operationen
c) Professionelle Zahnreinigung
d) Zahnfüllungen
e) Zahnersatz
f) Künstliche Befruchtung
g) Zuzahlungen
h) Arzneimittel
i) Wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden
3. Auffangfunktion der Regelungen des SGB II
a) Mehrbedarf nach § 21 Abs. 6 SGB II
b) Bedeutung des § 21 Abs. 6 SGB II für die o.g. Krankheitskosten
4. Ausgangspunkt für die steuerliche Betrachtung
IV. Folgerungen für die steuerliche Berücksichtigung der Krankheitskosten
1. Krankheitskosten oberhalb des existentiellen Bedarfs
2. Zuzahlungen und Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz
a) Zuzahlungen
b) Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz
3. Reformbedarf bei der zumutbaren Belastung
V. Fazit

Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Krankheitskosten ist einer der Hauptanwendungsfälle im Recht der außergewöhnlichen Belastungen. Die Eigenbeteiligung des Steuerpflichtigen, die in Form der zumutbaren Belastung in § 33 Abs. 3 EStG vorgesehen ist, stößt hierbei vielfach auf Kritik. Der Beitrag geht unter Berücksichtigung der sozial(versicherungs-)rechtlichen Wertungen der Frage nach, ob diese Kritik verfassungsrechtlich fundiert ist.

The income tax consideration of medical expenses is one of the most relevant cases to which the law of extraordinary burdens applies. In that regard, taxpayer's own financial contribution in the form as provided for in the Income Tax Act as a reasonable burden often encounter criticism. Taking into account legal considerations relating to social (insurance) law, this paper examines whether or not this criticism is constitutionally sound.

I. Einleitung

Die steuerliche Behandlung von Krankheitskosten beschäftigt die Gerichte – bis hin zum BVerfG.[1] Einer der Kernkritikpunkte ist der Ansatz der zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG.[2] Regelmäßig wird kritisiert und gerügt, der Ansatz einer solchen zumutbaren Belastung stelle einen Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar.[3] Dem geht der folgende Beitrag nach.

Hierzu muss zunächst an die verfassungsrechtlich maßgebliche Funktion des § 33 EStG – die (ergänzende) Existenzsicherung – und die einfachrechtliche Umsetzung in Bezug auf Krankheitskosten erinnert werden (II.). Fragen der Existenzsicherung im Steuerrecht lassen sich nur beantworten, wenn die maßgeblichen sozialrechtlichen Wertungen zugrunde gelegt werden. Daher wird der Frage nachgegangen, welche existenzsichernde Krankenversorgung Beziehern von Leistungen nach dem SGB II zuteilwird (III.). Auf dieser Grundlage wird die steuerrechtliche Berücksichtigung von Krankheitskosten verfassungsrechtlich gewürdigt (IV.). Im Fazit werden die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst (V.).

II. Außergewöhnliche Belastungen als Teil der Existenzsicherung im Steuerrecht

1. Maßgeblichkeit der Existenzsicherung

Das Ziel der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Bedarf zu berücksichtigen. Dabei soll

* Dr. *Matthias Modrzejewski* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht.

1 Vgl. aus der jüngeren Vergangenheit beispielsweise die Verfahren 2 BvR 180/16, 2 BvR 221/17, 2 BvR 1936/17 und 2 BvR 1205/17, die jeweils durch Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats nicht zur Entscheidung angenommen wurden.

2 Nach dem aktualisierten Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.1.2019 (BMF v. 10.1.2019 – IV A 3 - S 0338/17/10007) werden Steuerfestsetzungen im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit vorläufig vorgenommen, soweit es um den Abzug einer zumutbaren Belastung bei Aufwendungen für Krankheit oder Pflege geht.

3 Vgl. *Haupt*, DStR 2010, 960 (962 f.); bezogen auf die sog. Basisversorgung *Karrenbrock/Petrak*, DStR 2011, 552 (554 f.); *Kosfeld*, FR 2012, 969 (970 ff.); vgl. zur grundlegenden Kritik an der zumutbaren Belastung *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 618 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 2, 2. Aufl. 2003, S. 830 f.

Mehraufwand berücksichtigt werden, der sich einer pauschalen Erfassung in Freibeträgen aufgrund seiner Außergewöhnlichkeit entzieht.[4] Die pauschale Berücksichtigung des Existenzminimums wird durch die Berücksichtigung von Zusatzbedarfen im Rahmen des § 33 EStG ergänzt.[5]

Diese Grundlegung ist wegweisend für die verfassungsrechtliche Würdigung der außergewöhnlichen Belastungen. Zurecht stellt die Rechtsprechung des BFH darauf ab, dass § 33 EStG der (ergänzenden) Steuerfreistellung des Existenzminimums dienen soll. Diese Funktion des § 33 EStG ist maßgeblich für die gleichheitsrechtliche Würdigung und nicht etwa eine primär auf die horizontale Gleichbehandlung ausgerichtete Betrachtung, wonach dem Umstand entscheidende Bedeutung zukommt, dass der überwiegenden Zahl der (gleich leistungsfähigen) Steuerpflichtigen ein außergewöhnlicher Aufwand nicht entsteht.[6]

2. Berücksichtigung von Krankheitskosen als außergewöhnliche Belastungen

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Krankheitskosten dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, ohne dass es auf die Art und die Ursache der Krankheit ankommt.[7] Typisierend werden Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass die an sich gebotene Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach stattfindet.[8] Durch diese Typisierung wird vermieden, dass unzumutbar in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingedrungen wird.[9]

Allerdings müssen die Aufwendungen aufgrund der Erkenntnisse und Erfahrungen der Heilkunde zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt sein und auch zu diesem Zwecke vorgenommen werden.[10] Für einige Arten von Aufwendungen muss der Steuerpflichtige nach § 33 Abs. 4 EStG, § 64 EStDV die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen formalisiert nachweisen. Für Arzneimittel hat dies beispielsweise durch die Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers zu geschehen (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV), bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden durch ein amtsärztliches Gutachten oder die Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f) EStDV. Die Bescheinigungen müssen dabei jeweils vor Beginn der Maßnahme ausgestellt worden sein, § 64 Abs. 1 Satz 2 EStDV.

Nach § 33 Abs. 1 EStG findet eine Berücksichtigung durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte – wie auch bei sonstigen außergewöhnlichen Belastungen – bei Krankheitskosten nur statt, soweit die Aufwendungen die zumutbare Belastung übersteigen. Diese beträgt nach § 33 Abs. 3 EStG, gestaffelt nach der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte und den familiären Verhältnissen, zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte.[11]

III. Berücksichtigung von Krankheitskosten im Sozialrecht

Die Bemessung des steuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums richtet sich nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau.[12] Um das für Bezieher von Leistungen nach dem SGB II[13] gewährleistete Leistungsniveau in Bezug auf Krankheitskosten zu identifizieren, ist ein mehrstufiges Vorgehen nötig. Aufgrund des Umstandes, dass auch die Leistungsbezieher typischerweise in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind (hierzu 1.), sind die im SGB V vorhandenen Leistungslücken (hierzu 2.) relevant, wobei zu berücksichtigen ist, ob diese Lücken wiederum durch Regelungen des SGB II teilweise kompensiert werden (hierzu 3.). Aus diesen sozialrechtlichen Vorgaben lässt sich ableiten, ob den jeweiligen Aufwendungen existentielle Bedeutung zukommt (hierzu 4.).

4 St. Rspr.: BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, juris Rz. 13, FR 2015, 80 m. Anm. *Bergkemper*; BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, juris Rz. 9, FR 2016, 88; BFH v. 18.6.2015 – VI R 31/14, juris Rz. 10, FR 2016, 429 m. Anm. *Kanzler*. Vgl. auch *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 717 f.; *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 33 Rz. 1 f.

5 *Schmal*, Der Abzug von Vorsorgeaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2013, S. 62 f.; *Seiler*, AöR 2011, S. 95 (107).

6 Vgl. aber *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 33 EStG Rz. 6 (Stand: Februar 2016), der jedenfalls die finanzwissenschaftliche Bedeutung von § 33 EStG darin sieht, die horizontale Gleichbehandlung zu wahren. Eine solche Argumentation erinnert an die sog. Lehre vom indisponiblen Einkommen, der bei der Ausgestaltung des subjektiven Nettoprinzips keine Bedeutung zukommt, vgl. *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 62 ff. m.w.N. Mit Verweis darauf, dass bereits das Merkmal der Zwangsläufigkeit nur existenzsichernden Aufwand erfasse, *Amann*, Standortbestimmung der außergewöhnlichen Belastungen, 2014, S. 108 f., 244. Hieran ändert auch der zutreffende Hinweis von *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 33 Rz. 2 darauf, dass § 33 EStG die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen aus einem Vergleich mit Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse definiert und nicht durch einen Verweis auf den existentiellen Bedarf, nichts. Selbst wenn § 33 EStG über die Sicherung des Existenzminimums hinaus auch dem „Erhalt und der Rückgewinnung der Normalität" des Steuerpflichtigen dienen sollte, wäre zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber dieses Ziel nur unter dem (im Tatbestand enthaltenen) Vorbehalt verfolgt, dass der Aufwand die zumutbare Belastung übersteigt. An den verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen, die an eine Berücksichtigung der zumutbaren Belastung zu stellen sind, ändert sich dadurch nichts. Vielmehr wird sich auch bei der steuerlichen Behandlung der Krankheitskosten zeigen, dass die Ausgestaltung des Tatbestandes, die gerade nicht nur auf den existentiellen Bedarf abzielt, regelmäßig überhaupt erst dazu führt, dass sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung von Krankheitskosten überhaupt stellt.

7 BFH v. 1.2.2001 – III R 22/00, juris Rz. 18, FR 2001, 749 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, juris Rz. 12, FR 2011, 290 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, juris Rz. 14, FR 2015, 80 m. Anm. *Bergkemper*; BFH v. 19.11.2015 – VI R 45/14, juris Rz. 11.

8 Kritisch mit Verweis auf eine wohl fehlende Angemessenheitsprüfung (vgl. § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG) in der Praxis, *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 33 EStG Rz. 94 (Stand: Februar 2016).

9 BFH v. 1.2.2001 – III R 22/00, juris Rz. 18, FR 2001, 749 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, juris Rz. 13, FR 2011, 290 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, juris Rz. 14, FR 2015, 80 m. Anm. *Bergkemper*; BFH v. 19.11.2015 – VI R 45/14, juris Rz. 12.

10 BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, juris Rz. 13, FR 2011, 290 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, juris Rz. 15, FR 2015, 80 m. Anm. *Bergkemper*; BFH v. 19.11.2015 – VI R 45/14, juris Rz. 12.

11 Zur Ermittlung der zumutbaren Belastung nach der neueren Rechtsprechung, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat (BStBl. II 2017, 684), vgl. BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, juris, FR 2018, 571.

12 BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (154 f.).

13 Auf diese Personen wird abgestellt, da das System der Leistungen nach dem SGB II auf die Rückkehr in die Arbeitswelt ausgerichtet ist und ein Wechsel vom Leistungsempfänger zum Steuerpflichtigen daher wesentlich wahrscheinlicher ist als etwa bei Leistungsempfängern nach dem SGB XII, vgl. *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 39 ff.

1. Versicherungsschutz für Bezieher von Leistungen nach dem SGB II

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 2a SGB V sind Personen in der Zeit, für die sie Arbeitslosengeld II beziehen, grundsätzlich[14] in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherungspflichtig. Die Beiträge werden gem. § 232a Abs. 1 SGB V pauschal berechnet; getragen werden sie nach § 251 Abs. 4 Satz 1 SGB V vom Bund.

2. Bedeutende Leistungslücken im SGB V

Bereits aus § 1 SGB V lässt sich entnehmen, dass das System der gesetzlichen Krankenversicherung auf den Gedanken von Solidarität und Eigenverantwortung beruhen soll. § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB V ordnet an, dass die Krankenkassen ihre Leistungen, soweit diese nicht der Eigenverantwortung der Versicherten zuzurechnen sind, unter Beachtung des in § 12 SGB V angeordneten Wirtschaftlichkeitsgebots erbringen. Danach müssen die Leistungen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein, § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 SGB V. Die Vorschriften des SGB V begründen für die Versicherten mithin den notwendigen Leistungsstandard, enthalten aber keinen Anspruch auf einen „Rundumschutz“[15]. Im Folgenden werden wesentliche Leistungslücken im SGB V angeführt, in denen Krankheitskosten anfallen, die von den Versicherten zu tragen sind.

a) Sehhilfen

Erwachsene haben nach § 33 Abs. 2 SGB V nur in den dort geregelten Fällen schwerer Sehbeeinträchtigung[16] einen Anspruch auf Sehhilfen. Der Gesetzgeber hat die Versorgung der Versicherten mit Brillen der Eigenverantwortung zugerechnet und darauf abgestellt, dass eine medizinisch notwendige Versorgung nach altem Recht zu einer Kassenleistung im Wert von ca. 50 € geführt hat, die Versicherten aber tatsächlich ein Vielfaches für ihre Brillen ausgegeben haben und dadurch ca. 70-80 % der Gesamtkosten aus nichtmedizinischen Gründen selbst getragen haben.[17] Es gebe zahlreiche Möglichkeiten im In- und Ausland preisgünstig an eine Sehhilfe zu kommen.[18] Nach § 33 Abs. 3 SGB V werden Kontaktlinsen nur für Anspruchsberechtigte nach Abs. 2 geleistet, allerdings lediglich in medizinisch zwingend erforderlichen Ausnahmefällen.

b) Augen-Laser-Operationen

Obwohl erfolgreiche Augen-Laser-Operationen – anders als Sehhilfen – die Fehlichsichtigkeit dauerhaft beheben können, werden derartige Kosten nicht nach dem SGB V von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen.[19]

c) Professionelle Zahnreinigung

Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts handelt es sich bei der professionellen Zahnreinigung, also dem Entfernen weicher Zahnbeläge, nicht um eine zahnärztliche Behandlungsmethode im Sinne der gesetzlichen Krankenversicherung. Es gehe im Kern nicht um eine medizinische Vorgehensweise, vielmehr handle es sich um eine Leistung, die dem Bereich der Eigenverantwortung der Versicherten zuzurechnen sei.[20] Dementsprechend haben die Krankenkassen die Kosten der professionellen Zahnreinigung nicht als Pflichtleistung zu tragen.

d) Zahnfüllungen

Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 SGB V übernehmen die Krankenkassen die Kosten einer nach den Regeln der zahnärztlichen Kunst ausreichenden und zweckmäßigen Behandlung. Aus § 28 Abs. 2 Satz 3 SGB V folgt, dass dieser Anspruch bei Zahnfüllungen eine preisgünstige plastische Füllung beinhaltet. Gemäß § 28 Abs. 2 Satz 2 SGB V haben Versicherte die Mehrkosten zu tragen, die entstehen, wenn sie eine darüber hinausgehende Versorgung (z.B. Keramik- oder Gold-Inlays[21]) wählen.

e) Zahnersatz

Beim Zahnersatz ist zwischen der Regelversorgung und einem über diese Versorgung hinausgehenden gleichartigen Zahnersatz sowie einer andersartigen Versorgung zu differenzieren.

aa) Regelversorgung

Die Kosten für Zahnersatz werden von der gesetzlichen Krankenversicherung in der Regel nicht vollständig übernommen. Nach § 55 Abs. 1 Sätze 1 und 2 SGB V erhalten die Versicherten einen Festzuschuss i.H.v. 50 % des nach § 56 SGB V festgesetzten Preises der Regelversorgung. Dieser Festzuschuss kann sich um bis zu 30 % – nicht Prozentpunkte – erhöhen, wenn der Versicherte die nach § 55 Abs. 1 Sätze 4 und 5 SGB V vorgesehenen Vorkehrungen zur Gesunderhaltung der Zähne getroffen hat. Von den angesetzten Durchschnittskosten werden in diesem Fall mithin 65 % berücksichtigt. Hieraus folgt, dass sich der Versicherte an den Kosten, die für eine Regelversorgung anfallen, zu beteiligen hat und zwar in der Höhe, die nicht durch den im Einzelfall zu ermittelnden Festzuschuss abgedeckt ist.

Eine vollständige Kostenübernahme findet hingegen statt, wenn Versicherte ansonsten i.S.d. § 55 Abs. 2 Satz 2 SGB V unzumutbar belastet wären.[22] Dies kommt insbesondere Beziehern von Leistungen nach dem SGB II zugute, vgl. § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 SGB V.

14 Vgl. aber § 5 Abs. 5a SGB V wonach beispielsweise nicht versicherungspflichtig ist, wer zuletzt vor dem Bezug von Arbeitslosengeld II privat krankenversichert war. Umfassend zum Krankenversicherungsschutz von Leistungsbeziehern nach dem SGB II, *Rolfs*, NZS 2019, 206.

15 Vgl. *Bockholdt*, NZS 2016, 881 (881).

16 Vgl. BT-Drucks. 15/1525, 85.

17 BT-Drucks. 15/1525, 85.

18 BT-Drucks. 15/1525, 85.

19 Anderes kann für die privaten Krankenversicherungen gelten, vgl. BGH v. 29.3.2017 – IV ZR 533/15, juris.

20 BSG v. 11.7.2017 – B 1 KR 30/16 R, juris Rz. 18.

21 BT-Drucks. 13/3695, 4.

22 BT-Drucks. 15/1525, 92. Vgl. auch die Festzuschuss-Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses (Stand 1.1.2019) unter A. Nr. 4: „Bei Versicherten, die gemäß § 55 Absatz 2 SGB V unzumutbar belastet würden, gewähren die Krankenkassen zusätzlich zu den Festzuschüssen nach § 55 Absatz 1 Satz 2 SGB V einen weiteren Betrag in jeweils gleicher Höhe, angepasst an die Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten, höchstens jedoch in Höhe der nach § 57 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 SGB V entstandenen Kosten.“

bb) Über Regelversorgung hinausgehender gleichartiger Zahnersatz und andersartige Versorgung

Nach § 55 Abs. 4 SGB V haben die Versicherten die Mehrkosten des über die Regelversorgung hinausgehenden gleichartigen Zahnersatzes selbst zu tragen. Gleichartig ist Zahnersatz nach der Begründung des Gesetzentwurfs, wenn die Regelversorgung umfasst ist, jedoch zusätzliche Versorgungselemente, etwa zusätzliche Brückenglieder oder zusätzliche und andersartige Verankerungs- oder Verbindungselemente verwendet werden.[23]

Wird eine von der Regelversorgung abweichende Versorgungsform – etwa implantatgestützter Zahnersatz – angewendet, trägt die Krankenkasse aufgrund eines Kostenerstattungsanspruchs des Versicherten die Kosten anteilig in Höhe des bewilligten Festzuschusses.[24] Die darüberhinausgehenden Kosten hat der Versicherte zu tragen. Eine vollständige Kostenübernahme für Bezieher von Leistungen nach dem SGB II findet bei diesen Formen des Zahnersatzes nicht statt.

f) Künstliche Befruchtung

Die Krankenkassen beteiligen sich an den Kosten einer künstlichen Befruchtung, wenn die Voraussetzungen des § 27a SGB V vorliegen. Erforderlich ist etwa, dass die potentiellen Eltern miteinander verheiratet sind und ausschließlich Ei- und Samenzellen der Ehegatten verwendet werden (sog. homologe Insemination). Die Ehegatten müssen zwar das 25. Lebensjahr vollendet haben, die Ehefrau darf aber nicht das 40. Lebensjahr, der Ehemann nicht das 50. Lebensjahr vollendet haben (§ 27a Abs. 3 Satz 1 SGB V). Die Maßnahme muss zudem nach ärztlicher Feststellung erforderlich sein und hinreichende Aussicht auf Erfolg haben. Nach § 27a Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 SGB V besteht eine solche Aussicht grundsätzlich[25] nicht mehr, wenn die Maßnahme drei Mal ohne Erfolg durchgeführt worden ist. Im Ergebnis ist der Leistungsanspruch – bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen – mithin auf drei Versuche beschränkt, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Krankenkassen nach § 27a Abs. 3 Satz 3 SGB V nur die Hälfte der Kosten übernehmen.

g) Zuzahlungen

Nach § 61 SGB V haben die Versicherten Zuzahlungen zu leisten, wenn dies in den jeweiligen leistungsrechtlichen Normen vorgesehen ist. Nach § 61 Satz 1 SGB V sind beispielsweise grundsätzlich 10 %, mindestens aber 5 € und höchstens 10 €, bei apothekenpflichtigen Arzneimitteln zuzuzahlen, vgl. § 31 Abs. 3 Satz 1 SGB V.[26] Nach § 61 Satz 2 SGB V werden bei stationären Maßnahmen, beispielsweise einer Krankenhausbehandlung (§ 39 Abs. 4 Satz 1 SGB V), Zuzahlungen von 10 € je Kalendertag erhoben.[27] Innerhalb eines Kalenderjahres ist eine Zuzahlung für maximal 28 Tage vorgesehen, § 39 Abs. 4 Satz 1 SGB V. Für Heilmittel – z.B. Krankengymnastik, Thermotherapie oder Ergotherapie – und häusliche Krankenpflege ist nach § 61 Satz 3 SGB V eine Zuzahlung von 10 % der Kosten (ohne Höchstgrenze) sowie 10 € je Verordnung vorgesehen.

Zuzahlungen haben die Versicherten bis zur Belastungsgrenze zu leisten. Diese beträgt 2 % der jährlichen Bruttoeinnahmen zum Lebensunterhalt, bei chronisch Kranken 1 %, vgl. § 62 Abs. 1 Satz 2 SGB V. Maßgeblich für die Ermittlung der Zuzahlungen aber auch der Bruttoeinnahmen ist nach § 62 Abs. 2 SGB V die Gemeinschaft aus Versichertem und der dort genannten, im Haushalt lebenden Angehörigen. Von diesen Bruttoeinnahmen ist für den ersten im gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen des Versicherten nach § 62 Abs. 2 Satz 2 SGB V ein Abzug von 15 % der Bezugsgröße des § 18 SGB IV vorzunehmen, im Jahr 2019 ca. 5.600 €. Für weitere Angehörige ist ein Abzug i.H.v. 10 % dieser Bezugsgröße vorgesehen, handelt es sich allerdings um Kinder des Versicherten, werden nach § 62 Abs. 2 Satz 3 SGB V die steuerlichen Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG abgezogen.

h) Arzneimittel

Nicht verschreibungspflichtige Arzneimittel sind nach § 34 Abs. 1 Satz 1 SGB V grundsätzlich von der Versorgung durch die gesetzliche Krankenversicherung ausgenommen. Ausnahmsweise können solche Arzneimittel aber vom Arzt verschrieben werden, wenn sie als Standard-Therapie für die Behandlung einer schwerwiegenden Erkrankung notwendig sind und dies nach den Richtlinien des Gemeinsamen Bundesausschusses vorgesehen ist, vgl. § 34 Abs. 1 Satz 2 SGB V. Im Gesetzgebungsverfahren wurde zur Begründung der grundsätzlichen Herausnahme dieser Arzneimittel angeführt, dass diese ohnehin überwiegend ohne Rezept abgegeben würden, durchschnittlich weniger als 11 € pro Packung kosten würden und mithin der Leistungsausschluss sozial vertretbar sei.[28]

Verschreibungspflichtige Arzneimittel werden hingegen grundsätzlich übernommen – abgesehen von den bereits genannten Zuzahlungen. Dies gilt allerdings bei Erwachsenen nicht für die in § 34 Abs. 1 Satz 6 SGB V genannten sog. Bagatellarzneimittel[29] für bestimmte Anwendungsgebiete, insbesondere bei Erkältungskrankheiten und grippalen Infekten. Auch Arzneimittel, bei deren Anwendung eine Erhöhung der Lebensqualität im Vordergrund steht, genannt werden etwa Mittel zur Steigerung der sexuellen Potenz, sind von der Versorgung ausgeschlossen, § 34 Abs. 1 Sätze 7-9 SGB V.

i) Wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden

Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 SGB V müssen Qualität und Wirksamkeit der Leistungen dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechen. Aus § 2 Abs. 1 Satz 2 SGB V folgt, dass Methoden der besonderen Therapierichtun-

23 BT-Drucks. 15/1525, 92.

24 *Altmiks* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, § 55 Rz. 145 ff. (Stand: Mai 2018).

25 Vgl. aber § 27a Abs. 2 Satz 2 SGB V.

26 Von § 61 Satz 1 SGB V auch erfasst sind etwa Hilfsmittel (§ 33 Abs. 8 SGB V), Leistungen der Soziotherapie (§ 37a Abs. 3 SGB V) und der Haushaltshilfe (§ 38 Abs. 5 SGB V), vgl. *Albers* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, § 61 Rz. 15 (Stand: Januar 2016).

27 Von § 61 Satz 2 SGB V auch erfasst sind etwa stationäre Maßnahmen der medizinischen Vorsorge (§ 23 Abs. 6 Satz 1 SGB V) und der medizinischen Rehabilitation (§ 40 Abs. 5 Satz 1 SGB V), vgl. *Albers* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, § 61 Rz. 20 (Stand: Januar 2016).

28 BT-Drucks. 15/1525, 86.

29 *Beck/Pitz* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, § 34 Rz. 22 (Stand: Januar 2016).

gen – etwa Homöopathie – nicht von vorneherein von der Leistungserbringung ausgeschlossen sind.

In seinem sog. Nikolausbeschluss vom 6.12.2005[30] hat der Erste Senat des BVerfG entschieden, dass einem gesetzlich Krankenversicherten, der an einer lebensbedrohlichen oder regelmäßig tödlichen Krankheit leidet und dem eine den medizinischen Standards entsprechende Behandlung nicht zur Verfügung steht, eine von ihm gewählte ärztliche Behandlungsmethode nicht verweigert werden darf, wenn eine nicht ganz entfernt liegende Aussicht auf Heilung oder eine spürbare positive Einwirkung auf den Krankheitsverlauf besteht. § 2 Abs. 1a SGB V setzt diese Entscheidung um[31] und bestimmt, dass Versicherte in diesem Fall auch eine von § 2 Abs. 1 Satz 3 SGB V abweichende Leistung beanspruchen können.

3. Auffangfunktion der Regelungen des SGB II

a) Mehrbedarf nach § 21 Abs. 6 SGB II

Aus den eben aufgezeigten Versorgungslücken resultiert nicht zwangsläufig, dass derartige Leistungen für die Bezieher von Arbeitslosengeld II nicht finanziell übernommen werden. Eine Übernahme kommt insbesondere nach § 21 Abs. 6 SGB II[32] in Betracht.

Nach § 21 Abs. 6 Satz 1 SGB II ist ein Mehrbedarf vorgesehen, wenn im Einzelfall ein unabweisbarer, laufender, nicht nur einmaliger besonderer Bedarf besteht. Nach Satz 2 ist ein solcher Mehrbedarf unabweisbar, wenn er nicht durch die Zuwendungen Dritter sowie unter Berücksichtigung von Einsparmöglichkeiten der Leistungsberechtigten gedeckt ist und seiner Höhe nach erheblich von einem durchschnittlichen Bedarf abweicht. Mit dieser Vorschrift setzte der Gesetzgeber eine Entscheidung des BVerfG[33] um. Der Erste Senat identifizierte Deckungslücken zum einen unter dem Aspekt eines nicht erfassten atypischen Bedarfs und zum anderen unter dem Aspekt eines ausnahmsweise höheren, überdurchschnittlichen Bedarfs.[34] Angesichts dieser engen Voraussetzungen soll der durch § 21 Abs. 6 SGB II statuierte Anspruch auf wenige Fälle begrenzt sein.[35] Ein Anwendungsfall der Härteklausel könnten etwa dauerhaft benötigte Hygienemittel bei Krankheiten wie HIV oder Neurodermitis sein, nicht aber Aufwand für Brillen oder Zahnersatz.[36]

In Abgrenzung zum laufenden Bedarf nach § 21 Abs. 6 Satz 1 SGB II ist § 24 Abs. 1 SGB II anwendbar, wenn ein nur einmaliger Bedarf besteht.[37] Für diese einmaligen Bedarfe wird nach § 24 Abs. 1 SGB II nur ein Darlehen gewährt, so dass von einer in diesem Kontext relevanten Kostenübernahme für die Bezieher von Arbeitslosengeld II nicht die Rede sein kann.

Teilweise werden verfassungsrechtliche Zweifel daran geäußert, ob die Nichtberücksichtigung eines einmaligen atypischen Bedarfs – jenseits von Darlehen – verfassungskonform ist.[38] Gemeinsame Voraussetzung für eine Berücksichtigung nach den §§ 21 Abs. 6 Satz 1, 24 Abs. 1 Satz 1 SGB II ist, dass ein Bedarf „unabweisbar" ist. Anhand dieses Kriteriums – und nicht des laufenden, nicht nur einmaligen Bedarfs – werden die hier angeführten Krankheitskosten überprüft; selbst wenn § 24 Abs. 1 Satz 1 SGB II, etwa[39] aufgrund der ausschließlichen Darlehensgewährung, verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht genügen würde, behielten die Ausführungen ihre Gültigkeit.

b) Bedeutung des § 21 Abs. 6 SGB II für die o.g. Krankheitskosten

Eine Übernahme der angeführten Krankheitskosten nach § 21 Abs. 6 SGB II kommt im Regelfall nicht in Betracht. Hierbei lassen sich schematisch drei Gruppen von Krankheitskosten unterscheiden.

aa) Fehlende Unabweisbarkeit aufgrund der Art der Behandlung

Da § 21 Abs. 6 SGB II einen unabweisbaren Bedarf voraussetzt, sind sämtliche Krankheitskosten, die aufgrund einer Behandlung oberhalb des (nach dem SGB V festgesetzten) Standardniveaus anfallen, nicht erfasst. Hierunter fallen etwa die Mehrkosten bei Zahnfüllungen und Zahnersatz. Umgekehrt fallen Kosten für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, die die vom SGB V vorausgesetzten Kriterien von Qualität und Wirksamkeit nicht erfüllen, ebenfalls nicht unabweisbar i.S.v. § 21 Abs. 6 SGB II an. Nicht unabweisbar sind darüber hinaus Vorsorgeleistungen wie die professionelle Zahnreinigung. Auch Krankheitskosten, die in besonderem

30 BVerfG v. 6.12.2005 – 1 BvR 347/98, BVerfGE 115, 25.

31 BT-Drucks. 17/6906, 52 f.

32 Daneben existieren Spezialregelungen, die hier nicht vertieft werden. Wird eine Versorgung mit diätischen Lebensmitteln nicht ausnahmsweise durch die gesetzliche Krankenversicherung sichergestellt (vgl. § 31 Abs. 5 Satz 1 SGB V), kann im Einzelfall nach § 21 Abs. 5 SGB II ein Mehrbedarf gedeckt werden, vgl. *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 21 Rz. 55 ff. (Stand: August 2018). Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, Satz 2 SGB II können Leistungen für die Anschaffung und Reparatur von orthopädischen Schuhen, Reparaturen von therapeutischen Geräten und Ausrüstungen sowie die Miete von therapeutischen Geräten gesondert erbracht werden.

33 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, 1 Bvl 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175; vgl. auch BT-Drucks. 17/1465, 8.

34 BVerfGE 125, 175 (254 f.).

35 BT-Drucks. 17/1465, 8.

36 BT-Drucks. 17/1465, 9.

37 *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 21 Rz. 82 (Stand: August 2018).

38 Vgl. *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 21 Rz. 75 (Stand: August 2018); *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 24 Rz. 35 (Stand: Oktober 2017).

39 Als verfassungsrechtlich problematisch kann sich auch erweisen, dass § 24 Abs. 1 SGB II einen – jedenfalls dem Grunde nach – vom Regelbedarf umfassten unabweisbaren Bedarf voraussetzt und damit die Frage nach der Berücksichtigung einmaliger atypischer Bedarfe außerhalb des Regelbedarfs aufgeworfen wird, vgl. *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 24 Rz. 35 (Stand: Oktober 2017). Vgl. auch BVerfG v. 23.7.2014 – 1 BvL 10/12, 1 BvL 12/12, 1 BvR 1691/13, BVerfGE 137, 34 (90 f. Rz. 116): „Auf die Gefahr einer Unterdeckung kann der Gesetzgeber durch zusätzliche Ansprüche [...] auf Zuschüsse zur Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs reagieren. Fehlt es aufgrund der vorliegend zugrunde gelegten Berechnung des Regelbedarfs an einer Deckung der existenzsichernden Bedarfe, haben die Sozialgerichte Regelungen wie § 24 SGB II über gesondert neben dem Regelbedarf zu erbringende einmalige, als Zuschuss gewährte Leistungen verfassungskonform auszulegen [...]. Fehlt die Möglichkeit entsprechender Auslegung geltenden Rechts, muss der Gesetzgeber einen Anspruch auf einen Zuschuss neben dem Regelbedarf schaffen. Auf ein nach § 24 Abs. 1 SGB II mögliches Anschaffungsdarlehen, mit dem zwingend eine Reduzierung der Fürsorgeleistung um 10 % durch Aufrechnung nach § 42a Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 SGB II ab dem Folgemonat der Auszahlung verbunden ist, kann nur verwiesen werden, wenn die Regelbedarfsleistung so hoch bemessen ist, dass entsprechende Spielräume für Rückzahlungen bestehen."

Maße die persönliche Lebensführung betreffen – etwa Kosten der künstlichen Befruchtung oder einer Augen-Laser-Operation – sind nicht unabweisbar.

bb) Fehlende Unabweisbarkeit wegen Kostendeckung durch den Regelbedarf

(1) Sehhilfen

Im Regelbedarf für Erwachsene sind in Abteilung 6 Kosten für Gesundheitspflege enthalten, die einen Bedarf für therapeutische Mittel und Geräte i.H.v. 2,70 € im Monat vorsehen.[40] Im Gesetzentwurf wird unter Verweis auf diesen Posten und ein Urteil des Bundessozialgerichts – in diesem stellte das Gericht darauf ab, dass eine Normalbrille samt günstigem Gestell die Grenze von 100 € kaum überschreiten und daher allenfalls ein Anspruch auf ein Darlehen nach § 24 Abs. 1 SGB II bestehen dürfte[41] – für Sehhilfen kein weiterer Handlungsbedarf im System der staatlichen Fürsorgeleistungen gesehen.[42] Das Landessozialgericht Hamburg hat hinsichtlich des Ersatzes von Brillengläsern darauf abgestellt, dass dieser Bedarf durch die Regelbedarfsleistungen abgedeckt ist und daher einen Mehrbedarf nach § 21 Abs. 6 SGB II verneint.[43] Die Anschaffungskosten für Brillen haben die Bezieher von Leistungen nach dem SGB II demnach aus dem Regelbedarf zu finanzieren, eine weitergehende Kostenübernahme findet regelmäßig nicht statt.[44]

(2) Nicht verschreibungspflichtige Medikamente

Auch für die Kosten von nichtverschreibungspflichtigen Medikamenten ist in Abteilung 6 des Regelbedarfs ein Bedarf vorgesehen. Der Gesamtbedarf der Abteilung ist mit 15 € pro Monat angesetzt, außer 2,70 € für therapeutische Mittel und Geräte ist der Rest für pharmazeutische und andere medizinische Erzeugnisse mit oder ohne Rezept vorgesehen.[45] Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts lösen Kosten für medizinisch notwendige, aber nicht von der Krankenkasse abgedeckte Medikamente daher regelmäßig keinen Mehrbedarf aus.[46]

(3) Zuzahlungen

Zuzahlungen, die Bezieher von Leistungen nach dem SGB II leisten, können konsequenterweise keinen Mehrbedarf auslösen, weil § 62 Abs. 2 SGB V die Belastungsgrenze in Abhängigkeit von dem Regelsatz für die Regelbedarfsstufe 1 festsetzt und mithin eine Tragung aus dem Regelbedarf vorsieht.[47]

cc) Unabweisbare, als Mehrbedarf zu übernehmende Kosten

Aufgrund der strengen Voraussetzungen wird nur in Ausnahmefällen ein Mehrbedarf nach § 21 Abs. 6 SGB II aufgrund von Krankheitskosten anerkannt.[48] Ein Anwendungsfall kann eine finanzielle Belastung durch notwendige Medikamente, die erheblich über die im Regelbedarf vorgesehenen Aufwendungen hinausgeht, sein. In der überwiegenden Zahl dieser Fälle wird ein Rückgriff auf § 21 Abs. 6 SGB II allerdings nicht möglich bzw. nötig sein, da regelmäßig eine ausnahmsweise Leistungsverpflichtung der Krankenversicherung besteht.[49]

4. Ausgangspunkt für die steuerliche Betrachtung

Aus der Sicht eines (leistungsfähigen) Steuerpflichtigen lässt sich festhalten, dass dieser nur in Ausnahmefällen Kosten zu tragen hat, die ein Bezieher von Leistungen nach dem SGB II nicht zu tragen hätte. Auf der Ebene des SGB V sind dies der Eigenanteil der Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz und die über die Belastungsgrenze der Arbeitslosengeld II-Empfänger hinausgehenden Zuzahlungen. Auf der Ebene des SGB II kommen die (seltenen) Einzelfälle hinzu, die einen Mehrbedarf nach § 21 SGB II begründen.

Die anderen Krankheitskosten – Brillen, Augen-Laser-Operationen, teure Zahnfüllungen, Zahnersatz über der Regelversorgung, professionelle Zahnreinigung, Kosten für eine künstliche Befruchtung und regelmäßig auch wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden – gehen nach den Wertungen des SGB V und SGB II über die Deckung des existentiellen Bedarfs hinaus.

IV. Folgerungen für die steuerliche Berücksichtigung der Krankheitskosten

Nach § 33 EStG gilt für die Kosten der eigentlichen Heilbehandlung eine denkbar einfache Rechtsfolge, die sämtliche, eben aufgeworfene Differenzierungen unberücksichtigt lässt: Ohne Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe[50] nach findet typisierend eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen statt.[51]

Aufgrund des verfassungsrechtlichen Mindeststandards (Sicherung des Existenzminimums), den der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG zu gewährleisten hat, muss bei der verfassungsrechtlichen Bewertung der zumutbaren Belastung entsprechend dieses Standards differenziert werden. Zunächst wird dabei der Regelfall betrachtet, also die

40 BT-Drucks. 18/9984, 41.

41 BSG v. 23.6.2016 – B 3 KR 21/15 R, juris Rz. 33.

42 BT-Drucks. 18/9984, 26.

43 LSG Hamburg v. 19.3.2015 – L 4 AS 390/10, juris Rz. 28.

44 Vgl. auch LSG Nordrhein-Westfalen v. 12.6.2013 – L 7 AS 138/13 B, juris Rz. 5. Anders ist dies allerdings bei der Reparatur von Brillen; diese Kosten sind nach § 24 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Sätze 1 und 2 SGB II nicht vom Regelbedarf umfasst und werden gesondert erbracht, vgl. auch BSG v. 25.10.2017 – B 14 AS 4/17 R, juris Rz. 13 ff.

45 BT-Drucks. 18/9984, 41.

46 Vgl. BSG v. 26.5.2011 – B 14 AS 146/10 R, juris Rz. 25.

47 In Einzelfällen kann allenfalls ein Anspruch auf darlehensweise Übernahme gegeben sein, wenn die Belastungsgrenze innerhalb kurzer Zeit erreicht wird, vgl. *Behrend* in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB II, § 21 Rz. 124 (Stand: August 2018).

48 *Bockholdt*, NZS 2016, 881 (888); *Krauß* in Hauck/Noftz, SGB II, § 21 Rz. 89 (Stand: Mai 2011).

49 *Krauß* in Hauck/Noftz, SGB II, § 21 Rz. 89 (Stand: Mai 2011).

50 Eine Beschränkung auf das „medizinisch Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung" findet nach der Rechtsprechung des BFH nicht statt, vielmehr ist es ausreichend, wenn der erforderliche Aufwand nicht zum tatsächlichen Aufwand in einem „offensichtlichen Missverhältnis" steht, vgl. BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, juris Rz. 13 m.w.N., FR 2014, 617 m. Anm. *Bergkemper*.

51 Vgl. oben II. 2. Sehr kritisch hinsichtlich des Abzugs von Aufwand oberhalb des existentiellen Bedarfs, allerdings ohne direkten Bezug zu den Krankheitskosten, *Amann*, Standortbestimmung der außergewöhnlichen Belastungen, 2014, S. 258 f.

Berücksichtigung von Krankheitskosten, die erkennbar nicht (nur) den existentiellen Bedarf abdecken (1.). Wesentlich schwieriger zu beurteilen ist die Situation bei Zuzahlungen und Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz (2.). Obwohl im Ergebnis keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Ansatz der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten bestehen, gibt es hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Regelung Reformbedarf (3.).

1. Krankheitskosten oberhalb des existentiellen Bedarfs

Hinsichtlich der Krankheitskosten oberhalb des existentiellen Bedarfs ist Ausgangspunkt der Betrachtung, dass eine Berücksichtigung nicht der Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips dient. Berücksichtigt werden gerade keine Kosten, die nach den maßgeblichen Wertungen des Sozialrechts zur Steuerfreistellung des Existenzminimums dienen. Vielmehr handelt es sich bei einer Vielzahl der Kosten um solche, die einen besonderen Bezug zur Lebensführung haben – insbesondere hinsichtlich teurer Sehhilfen und Augen-Laser-Operationen oder der künstlichen Befruchtung.

Auch wenn die steuerliche Berücksichtigung solcher Kosten verfassungsrechtlich nicht zwingend ist, spricht dies – gerade bei Krankheitskosten – nicht dagegen, dass der Gesetzgeber einen steuerlichen Abzug ermöglicht. *Mellinghoff*[52] weist zurecht darauf hin, dass § 33 EStG mit dem Blick auf gleiche Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine (horizontale) Gerechtigkeitsperspektive einnimmt, nach der – wenn auch verfassungsrechtlich nicht zwingend – derartige Krankheitskosten abziehbar sein können, wenn man, wie der BFH,[53] bei der Prüfung der Zwangsläufigkeit einen für die Steuerpflichtigen großzügigen Ansatz wählt.

All dies ändert aber nichts an dem Umstand, dass sich der Abzug solcher Krankheitskosten aus verfassungsrechtlicher Perspektive als Sozialzwecknorm darstellt, die gerade nicht der Verwirklichung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Leistungsfähigkeitsprinzips, in Gestalt des subjektiven Nettoprinzips als Subprinzip, dient. Sozialzwecknormen, hier in Gestalt einer Umverteilungsnorm,[54] dürfen bei Geltung eines progressiven Einkommensteuertarifs keine Entlastung durch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage bewirken, da dies dem Bedürfnisprinzip widerspricht.[55] Dieser Degressionswirkung, die bei hohen Einkünften zu hohen Steuerentlastungen führt, wirkt der Ansatz der zumutbaren Belastung entgegen. Denn die Höhe des zu tragenden Eigenanteils hängt neben dem Familienstand der Steuerpflichtigen – wenn auch in sehr stark typisierender Weise[56] – von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte ab. Der Ansatz der zumutbaren Belastung ist bei dieser Art von Krankheitskosten mithin nicht nur verfassungsrechtlich unbedenklich,[57] sondern wirkt darüber hinaus verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Degressionswirkungen entgegen.[58]

Das eben Gesagte gilt auch für Krankheitskosten, die den Steuerpflichtigen entstehen, weil es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode handelt. *Haupt* weißt zurecht darauf hin, dass in den Fällen des „letzten Strohhalms", also bei einer lebensbedrohlichen oder regelmäßig tödlichen Krankheit, die Annahme eines Bezugs zur Lebensführung geradezu zynisch wäre.[59] Die Frage der steuerlichen Behandlung solcher Kosten stellt sich, wenn die (strengeren) Voraussetzungen des § 2 Abs. 1a SGB V nicht erfüllt, aber die nach § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f), Satz 2 EStDV erforderlichen Nachweise erbracht sind. Auch hier ist eine steuerliche Berücksichtigung ohne zumutbare Belastung nicht verfassungsrechtlich geboten, da nach den sozialrechtlichen Wertungen kein existentieller Bedarf vorliegt. Häufig sind derartige Behandlungen mit hohem finanziellem Aufwand verbunden,[60] bekannt sind Fälle, in denen sich die Krankheitskosten auf über 200.000 € im Veranlagungszeitraum belaufen. In diesen Fällen tritt die Problematik der zumutbaren Belastung regelmäßig hinter die Frage nach einer Übertragbarkeit der Kosten in andere Veranlagungszeiträume zurück.[61]

2. Zuzahlungen und Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz

a) Zuzahlungen

Weitaus schwieriger ist die Frage nach der steuerlichen Behandlung von Zuzahlungen, die – dies sei im Folgenden stets unterstellt – geleistet werden müssen, um eine dem existentiellen Bedarf entsprechende medizinische Grundversorgung zu ermöglichen. Wären Bezieher von Leistungen nach dem SGB II von solchen Zuzahlungen verfassungsrechtlich freizustellen[62] – für Bezieher von Arbeitslosenhilfe war dies bis Ende 2003 einfachgesetzlich vorgesehen[63] – wäre die steuerliche Behandlung nach den hier zugrunde gelegten Maßstäben eindeutig: Die Zuzahlungen müssten bei den Steuerpflichtigen steuermindernd berücksichtigt werden, und zwar ohne Berücksichtigung einer Eigenbeteiligung in Form der zumutbaren Belastung. Denn „was der Staat dem Einzelnen voraussetzungslos aus allgemei-

52 *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 33 Rz. 2.

53 Vgl. II. 2.

54 Vgl. *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 131 ff.

55 Vgl. *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 117 ff. m.w.N.

56 Zutreffend *Bareis*, DStR 2017, 833 (834).

57 So auch *Bareis*, DStR 2017, 823 (828, 831), der allerdings das hier zugrunde gelegte subjektive Nettoprinzip als „historische[n] Irrtum" ansieht und maßgeblich auf das Sozialstaatsprinzip abstellt.

58 Nicht überzeugend sind die Ausführungen von *Arndt* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. A5 (Januar 2001), der die Frage nach der Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung der politischen Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers zuordnet.

59 *Haupt*, DStR 2010, 960 (961).

60 Z.B. BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, juris Rz. 2, FR 2011, 290 m. Anm. *Kanzler*: 30.000 € für immunbiologische Krebsabwehrtherapie.

61 In Bezug auf behinderungsbedingte Umbaukosten hielt der BFH eine Verteilung des Aufwands auf mehrere Veranlagungszeiträume im Wege der abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO für denkbar, wenn ein zu niedriger Gesamtbetrag der Einkünfte einem vollen Abzug des Aufwands in einem Veranlagungszeitraum entgegensteht, vgl. BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, juris Rz. 20, FR 2010, 390 m. Anm. *Kanzler*.

62 Was nach der Ansicht des Bundessozialgerichts nicht der Fall ist, vgl. BSG v. 22.4.2008 – B 1 KR 10/07 R, juris. Die gegen dieses Urteil gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde von der 3. Kammer des Ersten Senats des BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (Az. 1 BvR 2220/08), was nicht gleichbedeutend mit einer verfassungsgerichtlichen Unbedenklichkeitserklärung ist; im Folgenden wird die Verfassungsmäßigkeit dennoch unterstellt.

63 Eingeführt wurde die Zuzahlungspflicht durch das Gesetz zur Modernisierung der gesetzlichen Krankenversicherung, BGBl. I 2003, 2190.

nen Haushaltsmitteln zur Verfügung zu stellen hat, das darf er ihm nicht durch Besteuerung seines Einkommens entziehen".[64]

Wie dargestellt haben die Bezieher von Leistungen nach dem SGB II nach § 62 Abs. 1 Satz 6 SGB V allerdings Zuzahlungen zu leisten und zwar grundsätzlich[65] i.H.v. 2 % des Regelbedarfs nach § 20 Abs. 2 Satz 1 SGB II.[66] Die Regelbedarfsstufe 1 beläuft sich im Jahr 2019 auf 424 € monatlich, was zu einer maximalen Belastungsgrenze i.H.v. 101,76 € im Jahr führt. Diese maximal mögliche Zuzahlungshöhe ist allerdings anteilig im Regelbedarf berücksichtigt, im Gesetzgebungsverfahren ist die Tragung der Kosten aus dem Regelsatz explizit vorgesehen.[67] In der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2013 waren für Erwachsene in der Abteilung 6 (Gesundheitspflege) monatlich 15 € vorgesehen.[68] Die Positionen Eigenanteil/Zuzahlungen bei pharmazeutischen und anderen medizinischen Erzeugnissen beliefen sich auf monatlich 4,08 €, mithin ca. 50 € im Jahr.[69] Dass die Zuzahlungen nicht bis zur Belastungsgrenze im Regelbedarf abgebildet sind, ist schlüssig, wenn man sich die Ziele des Gesetzgebers im Rahmen des GKV-Modernisierungsgesetzes vor Augen führt: In die Zuzahlungsregelungen sollten einerseits alle Versicherten einbezogen werden und andererseits sollte eine Steuerungswirkung erreicht werden.[70] Wären die Zuzahlungen in maximal möglicher Höhe in den Regelsatz eingepreist worden, wäre dies wirtschaftlich äquivalent mit der zuvor geltenden Freistellung von Zuzahlungen, sofern die Belastungsgrenze erreicht würde. Bei niedrigeren Zuzahlungen stünden Leistungsbezieher wirtschaftlich besser als bei einer Freistellung. Aufgrund dieser Ausgangslage kann zunächst wie folgt differenziert werden:

Zuzahlungen bis zu der Höhe, in der sie im Regelbedarf enthalten sind (ca. 50 €), dürften streng genommen überhaupt nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, da sie als gewöhnlicher existenzsichernder Aufwand im Grundfreibetrag enthalten sind. Der Ansatz einer zumutbaren Belastung, der eine steuerliche Entlastung verhindern kann,[71] ist konsequenterweise verfassungsrechtlich unbedenklich.

Zuzahlungen bis zur Belastungsgrenze von SGB II-Beziehern (ca. 100 €), sind, auch soweit sie nicht im Regelbedarf enthalten sind, nicht ohne den Ansatz einer zumutbaren Belastung steuerlich zu berücksichtigen. Denn auch Leistungsbezieher haben diese Zuzahlungen aufzubringen – ohne die Möglichkeit einer steuerlichen Kompensation.

Soweit Zuzahlungen über dieser Belastungsgrenze liegen, sind zwei Ansätze denkbar: Unter Berufung auf den Umstand, dass Leistungsbezieher diese Zuzahlungen nicht zu tragen haben, kann einerseits eine steuerrechtliche Berücksichtigung – ohne den Ansatz einer zumutbaren Belastung – eingefordert werden.[72] Andererseits kann aus dem Umstand, dass § 62 SGB V keine absolute Belastungsgrenze vorsieht, sondern diese in Abhängigkeit von den Bruttoeinnahmen zum Lebensunterhalt definiert, geschlussfolgert werden, dass die Zuzahlungen nicht Teil des einkommensteuerrechtlichen Existenzminimums sind.[73]

Auf den ersten Blick scheint für die erstgenannte Auffassung zu sprechen, dass das Existenzminimums nach der (zutreffenden[74]) Rechtsprechung des BVerfG unabhängig von der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen steuerfrei zu stellen ist. Dieser Ansatz führt hier allerdings nicht weiter, da sich gerade die Frage stellt, *ob* die Zuzahlungen Teil des einkommensteuerrechtlichen Existenzminimums sind. Meines Erachtens sprechen die besseren Argumente dafür, dies zu verneinen. Wenn man die Maßgeblichkeit des für Fragen der Existenzsicherung sachnäheren Sozialrecht ernst nimmt, spricht vieles dafür, dass die dort vorgenommenen Wertungen jedenfalls nicht verfassungsrechtlich zwingend im Einkommensteuerrecht relativiert werden müssen. Die Belastungsgrenze von 2 % stellt auch die existenzsichernde Krankenversorgung unter den Vorbehalt, dass sich jeder Versicherte entsprechend des zugrunde gelegten Leistungsfähigkeitskonzepts an den entstandenen Kosten beteiligt. Den Leistungsbeziehern wird dabei zugemutet, einen Teil dieser Kosten aus dem eigentlich für andere Bedarfe vorgesehenen Budget zu finanzieren. Wenn den am wenigsten Leistungsfähigen ein solches Opfer zugemutet wird, das nicht auf anderem Wege kompensiert wird, spricht dies dafür, dass auch den Leistungsfähigeren nicht verfassungsrechtlich zwingend die Möglichkeit einer Kompensation zukommen muss. Denn dass diese absolut höhere Beträge aufwenden mussten, spielt aufgrund des relativen sozialrechtlichen Ansatzes keine entscheidende Rolle. Die damit verfolgte Idee ist gerade, dass alle entsprechend ihrer Einnahmen beteiligt werden.[75] Diese Wertung darf sich der Steuergesetzgeber zu eigen machen und eine steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen (faktisch) ausschließen. Es ist bei dieser sozialrechtlichen Ausgangslage kaum begründbar, dass Steuerpflichtige, die insbesondere bei hoher Leistungsfähigkeit relativ gesehen regelmäßig niedriger belastet sind als Leistungsbezieher, von Verfassungs wegen

64 BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (155) m.w.N.

65 Weitere Umstände, etwa chronische Krankheiten oder das Leben in einer Bedarfsgemeinschaft, bleiben unberücksichtigt.

66 Das Argument, dass Leistungsbezieher die von ihnen zu zahlenden 2 % aus dem Regelbedarf finanzieren müssen und daher letztlich von sämtlichen Zuzahlungen befreit seien (so *Kosfeld*, FR 2012, 969 [970 f.]), geht fehl. Die Betroffenen haben ihr Budget für die Bestreitung des Existenzminimums umzuschichten und teilweise für die Zuzahlungen aufzuwenden, so dass bei der Deckung anderer Bedarfe Abstriche gemacht werden müssen. Unter diesen Umständen von einer Befreiung der Leistungsbezieher von den Zuzahlungen auszugehen, entspricht wertungsmäßig eher der hochmittelalterlichen Armenfürsorge durch Almosen als den durch das BVerfG konkretisierten Ansprüchen auf Sicherung der Existenz.

67 BT-Drucks. 15/1525, 167.

68 BT-Drucks. 18/9984, 41.

69 BT-Drucks. 18/9984, 41. Dieser Wert wurde in den Folgejahren fortgeschrieben, allerdings ohne Bezug auf die einzelnen, im Regelbedarf enthaltenen Abteilungen. Würde man die Erhöhung des Regelbedarfs vom in der EVS 2013 ermittelten Wert (395 €, vgl. BT-Drucks. 18/9984, 8 f.) auf den Wert im Jahr 2019 (424 €) exakt auf den Posten Eigenanteil/Zuzahlungen bei pharmazeutischen und anderen medizinischen Erzeugnisse übertragen, wären im Jahr 2019 4,38 € anzusetzen, so dass sich ein jährlicher Betrag von gut 50 € ergäbe.

70 BT-Drucks. 15/1525, 71 f.

71 Denkbar ist immer auch der Fall, dass aufgrund von weiteren Krankheitskosten, die aufgrund einer Versorgung oberhalb des existentiellen Bedarfs entstehen, die Höhe der zumutbaren Belastung bereits erreicht wurde und mithin die Zuzahlungen (wertungsmäßig) nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen.

72 Vgl. *Karrenbrock/Petrak*, DStR 2011, 552 (554 f.); *Karrenbrock/Petrak*, DStR 2016, 47 (47).

73 So wohl BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, juris Rz. 25 ff.; BFH v. 2.9.2015 – VI R 33/13, juris Rz. 28 ff.

74 *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 53 ff.; a.A. *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem BVerfG, 2011, S. 163 ff.

75 Vgl. BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, juris Rz. 26; BFH v. 2.9.2015 – VI R 33/13, juris Rz. 29.

steuerlich entlastet werden müssen. Es handelt sich nach dieser Wertung nicht um existenzsichernden Aufwand, der nach dem subjektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen ist.

Dieser Ansatz trägt auch nicht die Gefahr in sich, dass das (steuerrechtliche) Existenzminimum durch mögliche sozialrechtliche Gesetzesänderungen ausgehöhlt wird.[76] Denn die bei den Zuzahlungen vorgefundene sozialrechtliche Situation zeichnet sich dadurch aus, dass es sich (typisierend) um in voller Höhe zwangsläufig entstandenen Aufwand handelt, den die Leistungsbezieher weder (voll) aus dem Regelsatz noch durch eine ergänzende (Mehrbedarfs-)Leistung finanzieren können. Das solche Regelungen mit Blick auf die Leistungsseite nur unter strengen Voraussetzungen den verfassungsrechtlichen Anforderungen der Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG genügen können, liegt auf der Hand. Nur unter dieser Voraussetzung sind die sozialrechtlichen Vorgaben aber geeignet, die auch für die Existenzsicherung im Steuerrecht maßgeblichen Vorgaben aufzustellen.[77]

b) Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz

Anders als die Zuzahlungen werden die Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz für Leistungsbezieher vollständig übernommen, § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 SGB V. Steuerpflichtigen entsteht mithin Aufwand, der nach den hier aufgestellten Prämissen grundsätzlich ohne Berücksichtigung einer zumutbaren Belastung steuerlich zu berücksichtigen ist.

Eine Rechtfertigung des Ansatzes der zumutbaren Belastung kann in diesen Fällen nur unter dem Aspekt der Typisierung gelingen. Bei der dabei nötigen Abwägung der Vorteile der Typisierung gegen das Differenzierungsdefizit kann zum einen der Umstand herangezogen werden, dass sich die Regelversorgung bei Zahnersatz hinsichtlich der hier aufgeworfenen Frage als absoluter Ausnahmefall erweist. Der Ansatz des Gesetzgebers, dass auch bei Krankheitskosten eine zumutbare Belastung anzusetzen ist, hat sich bei einer Gesamtbetrachtung der unter diese Regelung fallenden Aufwendungen als überzeugend erwiesen. Denn nur dadurch ist die stark typisierende und die Rechtsanwendung vereinfachende Annahme zugunsten der Steuerpflichtigen unter Verteilungsgesichtspunkten rechtfertigbar, dass Krankheitskosten dem Grunde und der Höhe nach stets zwangsläufig sind. Der Vorteil der Typisierung ist mithin eine (jedenfalls im Vergleich zu Alternativszenarien) praktikable Rechtsanwendung, die aus dem Zusammenspiel von großzügiger Anerkennung von Krankheitskosten und dem Ansatz einer zumutbaren Belastung besteht. Das hiergegen abzuwägende Differenzierungsdefizit erhält einiges Gewicht dadurch, dass es sich um eine Typisierung im Bereich des Existenzminimums handelt. Der Erste Senat des BVerfG hält Typisierungen zwar auch in diesem grundrechtssensiblen Bereich für möglich, verlangt aber, dass das „Existenzminimum in jedem Einzelfall sichergestellt wird".[78] § 55 Abs. 2 Satz 2 SGB V stellt nicht nur Leistungsbezieher wegen unzumutbarer Belastung von einer Kostentragung frei, sondern nach Nr. 1 auch Versicherte mit niedrigem, aber über dem Existenzminimum liegenden Einnahmen.[79] Sollte es in Extremfällen dennoch dazu kommen, dass die Steuerfreiheit des Existenzminimums in Frage steht, dürfte der vom BFH in Zusammenhang mit den Zuzahlungen vertretene Standpunkt, dass über eine verfassungskonforme Auslegung des § 33 EStG oder eine aus Billigkeitsgründen abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO nachzudenken ist,[80] zum Tragen kommen. Auch bei den Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz scheint der Ansatz einer zumutbaren Belastung daher verfassungsrechtlich rechtfertigbar.

3. Reformbedarf bei der zumutbaren Belastung

Auch wenn nach alledem der Ansatz der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten verfassungsgemäß ist, ist nicht nachvollziehbar, warum bei dessen Berechnung der Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Hierdurch werden insbesondere die Sonderausgaben, etwa Vorsorgeaufwendungen und Unterhaltsleistungen, deren Ausmaß regelmäßig eine relevante Höhe erreicht, ohne dass diese Leistungsfähigkeit repräsentieren, in die Bemessungsgrundlage für die zumutbare Belastung miteinbezogen.[81] Auf den ersten Blick einleuchtend erscheint vielmehr ein Abstellen auf das Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG.[82]

Diesem Ansatz trugen auch die Vorgängerregelungen des § 33 Abs. 3 EStG Rechnung. § 22 Abs. 3 EStDV 1941 konkretisierte den damaligen § 33 EStG dergestalt, dass eine wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit nur dann vorgelegen haben soll, wenn eine gewisser Vomhundertsatz des *Einkommens* überstiegen wurde.[83] Seit dem Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974 war für die Berechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG der um gewisse Sonderausgaben

76 Gerade mit Blick auf die nach altem Recht erfolgte Freistellung der Leistungsbezieher von Zuzahlungen, die, eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Freistellung unterstellt, zu einer anderen verfassungsrechtlichen Würdigung im Rahmen der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums führen würde, zeigt sich die Bedeutung der Ausgestaltung der sozialrechtlichen Vorgaben durch den Gesetzgeber. Dies ist allerdings keine spezifische Besonderheit der hier aufgeworfenen Fragestellung. Gleiche Schlussfolgerungen wären etwa zu ziehen, wenn der Gesetzgeber aufgrund einer Änderung der Ermittlungsmethode oder einer Ausweitung der Einkommensgruppen im Rahmen der Einkommens- und Verbrauchstichprobe die Regelsätze neu ermitteln würde und zu abweichenden Ergebnissen käme. Auch diese wären steuerrechtlich umzusetzen, wenn einerseits die verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen an die sozialrechtliche Ausgestaltung gewahrt wären und andererseits das Ziel der Bestimmung des existenzsichernden Bedarfs verfolgt würde – und nicht etwa eine darüber hinausgehende Förderung. Im Bereich der gesetzgeberischen Bandbreite an Möglichkeiten zur Bestimmung und Ermittlung des Existenzminimums wird der Steuergesetzgeber gebunden; dies ist die Konsequenz aus der Maßgeblichkeit des Sozialrechts, vgl. *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 68 ff.

77 Vgl. *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 93 f.

78 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175 (253).

79 Für das Jahr 2019 gelten Versicherte aus den alten Bundesländern mit Einnahmen bis zu ca. 1.250 € im Monat als unzumutbar belastet. Nach § 55 Abs. 2 Satz 5 SGB V erhöht sich diese Einnahmengrenze, falls Angehörige vorhanden sind.

80 BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, juris Rz. 27.

81 Zusätzlich ergibt sich eine Ungleichbehandlungsproblematik hinsichtlich der Ermittlung der zumutbaren Belastung bei Beamten und Steuerpflichtigen, die Altersvorsorgeaufwendungen zu tragen haben, vgl. BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, juris, FR 2018, 571.

82 Es könnte auch darüber nachgedacht werden, Kinder statt durch die Vomhundertsätze des § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG durch den Ansatz der Kinderfreibeträge zu berücksichtigen.

83 EStDV 1941 v. 7.12.1941, RGBl. 1941, 751 (755): „Die Aufwendungen beeinträchtigen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur insoweit wesentlich, als sie die in der folgenden Übersicht bezeichneten Hundertsätze des Einkommens (gewöhnliche Belastung) übersteigen: [...]".

(z.B. Renten, Kirchensteuer, Spenden) verminderte Gesamtbetrag der Einkünfte maßgeblich.[84] Seit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes vom 18.8.1980 wird nur noch auf den Gesamtbetrag der Einkünfte abgestellt.[85] Eine nachvollziehbare Begründung für diesen Schritt blieb der Gesetzgeber schuldig. Er hob die sozialgerechtere und familienfreundlichere Staffelung der neuen Vomhundertsätze hervor, die sich „aus Vereinfachungsgründen" nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen.[86] Worin die maßgebliche Vereinfachung zu sehen sein soll, bleibt unklar. Unabhängig davon, ob die aufgezeigten Defizite noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt sind,[87] können sie steuerpolitisch nicht überzeugen. Ähnlich wie beim Verhältnis von Einkommensteuerbemessungsgrundlage und Einkommensteuertarif gilt: Wenn die Bemessungsgrundlage nicht überzeugend zugeschnitten wird, können durch die Wahl des Tarifs (oder der Vomhundertsätze) Verzerrungen allenfalls zufällig kompensiert werden. Das Augenmerk bei der Ausgestaltung der Regelung muss auf der Bemessungsgrundlage liegen, die Ausgestaltung der tatsächlichen Belastung der Steuerpflichtigen kann dann gleichheitsgerecht ausgestaltet werden.

V. Fazit

Es hat sich gezeigt, dass die Frage nach der einkommensteuerlichen Behandlung von Krankheitskosten aufgrund der Vielgestaltigkeit der zugrunde liegenden Lebenssituationen schwer zu beantworten ist. Auf dieser Grundlage ist die großzügige Rechtsprechung des BFH, der an die Anerkennung von Krankheitskosten (für die eigentliche Heilbehandlung) nach § 33 EStG nur geringe Anforderung stellt, überzeugend. Allerdings beschränkt sich diese Berücksichtigung dadurch ganz regelmäßig nicht auf den existentiellen Bedarf, sondern schließt auch (sehr) hohen Aufwand ein. Dadurch stellen sich – verstärkt durch die Degressionswirkung bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen – verteilungspolitische Fragen. Dem grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigenden Abzug von privatem, nicht der Existenzsicherung dienendem Aufwand von der Bemessungsgrundlage wirkt im Rahmen von § 33 EStG der Ansatz der zumutbaren Belastung entgegen. Diese Form der Eigenbeteiligung der Steuerpflichtigen begegnet mithin nicht nur keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, sondern dient vielmehr – wenn auch in sehr stark typisierender Art und Weise – der Steuergerechtigkeit

Schwieriger ist die Frage nach der steuerlichen Behandlung der Zuzahlungen zu beantworten. Soweit diese im Regelbedarf enthalten oder auch von Leistungsbeziehern zu entrichten sind, ergeben sich aus dem Ansatz der zumutbaren Belastung keine verfassungsrechtlichen Probleme. Bei Zuzahlungen, die über der Zuzahlungsgrenze von Leistungsbeziehern liegen, ist im Ergebnis dem BFH darin zuzustimmen, dass diese Zuzahlungen nicht zum einkommensteuerrechtlichen Existenzminimum gehören. Bei den Kosten für die Regelversorgung mit Zahnersatz kann der Ansatz der zumutbaren Belastung (nur) unter Typisierungsgesichtspunkten gerechtfertigt werden.

Auch wenn mithin keine durchgreifenden Bedenken gegen den Ansatz der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten bestehen, sollte diese nicht als Vomhundertsatz des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt werden. Dadurch bleiben die für die Leistungsfähigkeit bedeutsamen Sonderausgaben – insbesondere Vorsorgeaufwendungen und Unterhaltsleistungen – bei der Ermittlung unberücksichtigt. Wie schon in der Vergangenheit sollte auf das Einkommen oder jedenfalls einen um gewisse Arten von Sonderausgaben reduzierten Gesamtbetrag der Einkünfte abgestellt werden.

84 Vgl. BGBl. I 1974, 1769 (1778): „Die zumutbare Belastung beträgt bei einem um die Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Ziff. 1, 4 bis 7 und des § 10b verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte [...]."

85 Vgl. BGBl. I 1980, 1537 (1538).

86 BT-Drucks. 8/3688, 19.

87 So *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 33 Rz. 49, der darauf verweist, dass auch auf die Berücksichtigung von leistungsfähigkeitssteigernden Faktoren verzichtet wird.

*Felix Werthebach, Düsseldorf**

Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen – ein systematischer Ansatz

Inhaltsübersicht

I. Grundlegung
1. Problemstellung
2. Grundbegriff des SBV
II. Tatbestandsvoraussetzungen des SBV im Einzelnen
1. Vorliegen von Wirtschaftsgütern
2. Zurechnung zum Mitunternehmer
3. Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre
III. Deskriptive Variablen des Sachzusammenhangs
1. Eignung des Wirtschaftsgutes
2. Effekt auf die betriebliche Sphäre
3. Kausalität
4. Anknüpfungspunkt in der betrieblichen Sphäre
5. Intensität
IV. Zwischenergebnis: Die Intensität des Sachzusammenhangs als Kernelement des SBV-Tatbestandes
1. Konkretisierungsbedürftigkeit
2. Bestehende Ansätze einer Abgrenzung
V. Eigener Ansatz: Objektivierung des Dienst- und Förderungszusammenhangs
1. „Dienen"
2. „Fördern"
3. „Mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen"
4. Zusammenfassung
VI. Anwendung des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs auf bestimmte Fallgruppen
1. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
2. Beteiligungen an anderen Personengesellschaften
3. Einzelwirtschaftsgüter
VII. Schlussbetrachtung
1. Wesentliche Ergebnisse des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs
2. Abweichungen von der ständigen BFH-Rechtsprechung
3. Systematische Darstellung des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre
4. Systematische Darstellung des SBV-Identifikationsprozesses

Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen (SBV) stellt im Rahmen von Umstrukturierungen ein häufiges Problem dar, welches nicht selten finanzgerichtliche Klärung erfordert. Insbesondere unerkannt notwendiges SBV kann die angestrebte Steuerneutralität eines Umstrukturierungsvorgangs konterkarieren. Der nachfolgende Beitrag systematisiert – ausgehend von den steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen des SBV – die vielfältige Rechtsprechung und entwickelt daraus einen strukturierten Prüfprozess, durch welchen SBV im Rechtskreis des Mitunternehmers zielgerichtet identifiziert und das Risiko negativer Steuerfolgen durch latentes SBV minimiert werden kann. Ferner trägt der aufgezeigte Ansatz zur Weiterentwicklung bestehender SBV-Grundsätze bei.

Identifying so called extraordinary operating assets („Sonderbetriebsvermögen" – SBV) in context of corporate restructurings often causes problems and requires financial litigation. Particularly, undetected necessary SBV might affect intended tax neutrality under German law. The following essay systemises – proceeding from SBV's pre-conditions – numerous decisions issued by the German Financial Courts and their grounds, and develops a structured audit process through which help with recognising shareholders' SBV is provided and, thus, the risk of negative tax consequences can be minimised. Also the demonstrated approach can be used for continous further development of SBV's main principles.

I. Grundlegung

1. Problemstellung

Wenn Vermögenswerte steuerliches Betriebsvermögen einer Personengesellschaft darstellen, zivilrechtlich jedoch im (Allein-)Eigentum eines Mitunternehmers stehen, wird regelmäßig von SBV gesprochen.[1] Unterschieden wird dabei zwischen SBV I und II.[2] Der Terminus SBV I bezeichnet solche Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmers, die *dem Betrieb der Gesellschaft* unmittelbar zu dienen bestimmt sind.[3] SBV II liegt dagegen vor, wenn der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut außerhalb

* *Felix Werthebach*, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Vgl. u.a. BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 unter II. = FR 1995, 467; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 unter 1. a) = FR 2001, 635; BFH v. 14.1.2010 – IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096; *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rz. 131; sowie *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 721 (Aug. 2017) m.w.N.

2 Allerdings ohne Rechtsfolgenrelevanz, vgl. *Kauffmann/Seppelt* in Frotscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 415 (Feb. 2015); *Reiß* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 233. Insbesondere bei der steuerschädlichen oder -unschädlichen Übertragung von Sachgesamtheiten ist deswegen unwesentlich, ob es sich um SBV I oder II handelt.

3 Vgl. u.a. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 unter II.5. a) = FR 1993, 781; BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2005, 361 unter I.1. = FR 2005, 933 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 24.4.2014 – IV R 20/11, BFH/NV 2014, 1519 Rz. 23.

des Gesamthandsvermögens hält, welches *seiner Beteiligung an dieser Mitunternehmerschaft* zu dienen geeignet und bestimmt ist.[4] Die Existenz des SBV ist aller Kritik zum Trotz durch den Steuerpflichtigen zu akzeptieren.[5]

In Wissenschaft und Praxis ist insbesondere das SBV II streitanfällig.[6] Typische Fallgruppen dessen bilden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Finanzierungstatbestände,[7] wenngleich die Rechtsprechung nicht abschließend hierauf beschränkt zu sein scheint.[8] Die Gründe für dieses Konfliktpotential dürften u.a. im Fehlen einer konkret-gesetzlichen Regelung sowie der im Zeitablauf tendenziell steigenden Zahl seiner Fallgruppen zu suchen sein. Für Steuerpflichtige ergeben sich dadurch erhebliche Rechtsunsicherheiten, welche – wie die Anzahl der Urteile zu SBV vermuten lässt – nicht selten im Finanzrechtswege geklärt werden müssen. Gleichwohl ist eine maximal verbindliche Identifikation von SBV von elementarer Wichtigkeit, da hierin etwa wesentliche Betriebsgrundlagen enthalten sein können[9], welche in unerkannter Form große steuerliche Risiken bergen.[10]

Der nachfolgende Beitrag systematisiert die zahlreichen Wertungen der Rechtsprechung zum SBV und entwickelt einen prozessorientierten Ansatz zu seiner Identifikation. Ein solcher ist notwendig, da eine ergebnisorientierte Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen wegen der geforderten[11] und bei SBV ohnehin angezweifelten[12] Gesetzmäßigkeit der Besteuerung abzulehnen ist. Wie zu zeigen sein wird, kommt es im Ergebnis weniger auf die von der Rechtsprechung getroffene Unterscheidung zwischen SBV I und II, als auf die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem SBV an. Auf diese Weise soll das Risiko unliebsamer Steuerfolgen durch unentdecktes SBV vermieden werden.

2. Grundbegriff des SBV

Notwendiges SBV (I oder II) liegt nach allgemeiner Auffassung vor, wenn ein Wirtschaftsgut dem Betrieb oder der Beteiligung des Mitunternehmers dient.[13] Neben dem „Dienen" als objektiver Komponente muss das Wirtschaftsgut auch subjektiv durch den Steuerpflichtigen dazu „bestimmt" sein, für den Betrieb oder die Beteiligung zu wirken.[14] Dieses subjektive Zuweisungserfordernis darf aber auch nicht zu umfassend verstanden werden, da die Qualifikation von Wirtschaftsgütern als *notwendiges* (S)BV gerade nicht hauptsächlich auf den Willensentschließungen des Mitunternehmers beruhen darf.[15] Da das Wirtschaftsgut zivilrechtlich regelmäßig im Eigentum des Mitunternehmers steht – er mitunter die volle Verfügungsbefugnis innehat –, dürfte der objektive Zusammenhang mit der betrieblichen Sphäre bereits eine subjektive Bestimmung zum unternehmerischen Einsatz indizieren und somit zur Begründung notwendigen SBV genügen.

Gewillkürtes SBV ist dagegen anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut Betrieb oder Beteiligung fördert.[16] Weitere Voraussetzung neben dem Förderungszusammenhang ist ein sog. Widmungsakt als konstitutives Element.[17] Die Widmung des Wirtschaftsgutes, die formal durch seinen Ausweis in der Buchführung oder anhand anderer (objektiv erkennbarer) Indizien gewährleistet werden kann,[18] ist durch den Steuerpflichtigen „zeitnah, unmissverständlich und unumkehrbar" zu dokumentieren.[19] Materiell-rechtlich ist der Widmungsakt als

4 Vgl. u.a. BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 1. = FR 1989, 688; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 1. = FR 1992, 688; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, FR 2018, 319 = BFH/NV 2017, 685 Rz. 12.

5 Vgl. *Prinz*, DB 2010, 972 (972); *Prinz* in JbFStR 2010/11, 461 (464); *Hennrichs*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rz. 131; zur Kritik insb. die Nachweise bei *Desens/Blischke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 EStG Rz. F19 (Aug. 2016) und *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 714 (Aug. 2017).

6 Vgl. *Prinz*, DB 2010, 972 (973); *Prinz* in JbFStR 2010/11, 461 (465).

7 Vgl. BFH v. 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928; BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 (Anteile an der Komplementär-GmbH); BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 = FR 1995, 467; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, FR 2001, 412 = BFH/NV 2001, 669 (Gesellschafterdarlehen); BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 = FR 2002, 522 (Bestellung von Sicherheiten).

8 Gl. A. wohl *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 14 (18 f.); vgl. dazu den Wortlaut z.B. von BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 11 („auch") = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 2. („insbesondere") = FR 1989, 688.

9 Vgl. u.a. BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 unter 1. = FR 1998, 319 (zu §§ 16, 34 EStG); BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 unter II.1.c) = FR 1996, 500 m. Anm. *Kempermann* (zu § 20 UmwStG); BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261 (zu § 6 EStG) = FR 2010, 941 m. Anm. *Kempermann*.

10 Wird z.B. ein Mitunternehmeranteil nach § 24 UmwStG eingebracht und dabei wesentliches SBV zurückbehalten, welches sich erst im Nachhinein als solches entpuppt, ist die Steuerneutralität der gesamten Einbringung gefährdet.

11 Vgl. *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 27 f.; *Papier* in Maunz/Dürig, GG, Art. 14 GG Rz. 182 (Jul. 2010); BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393 Rz. 89 ff. = FR 2017, 296; *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 230 ff.

12 Vgl. *Keuk*, StuW 1974, 1 (35 f.); *Tipke*, StuW 1978, 193 (200); *Czub*, StuW 1981, 333 (345); *Knobbe-Keuk* in FS Wallis, 1985, 373 (377); *Schön*, DStR 1993, 185 (188); *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 211 f.; *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Rz. 131.

13 Vgl. statt aller BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 1. = FR 1992, 688; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 9 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; R 4.2 II 2 EStR; *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 722, 735 (Aug. 2017).

14 Vgl. u.a. BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 1. = FR 1989, 688; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 1. = FR 1992, 688; *Kempermann* in FS Flick, 1997, 445 (445); *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 722 (Aug. 2017).

15 Vgl. BFH v. 28.4.1970 – VI R 183/67, BStBl. II 1970, 621; *Wörner* in StbJb. 1974/75, 321 (337 f.); *Schoor*, StBp. 2005, 102 (103 f.); a.A. *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 115, der auch im Rahmen notwendigen (S)BV einen Widmungsakt für erforderlich hält.

16 Vgl. statt aller BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582 unter 1.; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 unter II.1.c) = FR 1998, 493; R 4.2 II 3 EStR; *Wörner* in StbJB 1989/90, 207 (221 ff.); *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 750 (Aug. 2017).

17 Zum gewillkürten BV allgemein BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466 = FR 1999, 799 m.w.N.; explizit zu gewillkürtem SBV *Ley*, Kösdi 2003, 13907 (13912) sowie *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 750 (Aug. 2017); *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 530, jeweils m.w.N.

18 Vgl. z.B. BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/97, BStBl. II 1999, 279 unter 2.b) (Ausweis in Buchführung) = FR 1999, 31; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 3.a) = FR 1992, 688; BMF v. 17.11.2004 – IV B 2 - S 2134 – 2/04, BStBl. I 2004, 1064 Rz. 4 (vergleichbare Aufzeichnungen); *Westerfelhaus*, DB 1991, 1340 (1341) (Mitteilung an das Finanzamt); zum Diskussionsstand u.a. *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 750 (Aug. 2017).

19 Vgl. u.a. BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181 Rz. 32 f.; zuletzt FG Köln v. 26.4.2018 – 1 K 1896/17, EFG 2018, 1195 Rz. 59.

subjektive Willensentscheidung des Steuerpflichtigen anzusehen.[20]

Nach neuerdings vordringender, zutreffender Wertung in Schrifttum[21] und Rechtsprechung[22] ist die Bindung des Wirtschaftsgutes zu Betrieb oder Beteiligung im Rahmen des „Förderns" (gewillkürtes SBV) schwächer als im Rahmen des „Dienens" (notwendiges SBV). Demgegenüber ist die subjektive Zuweisung des Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen im Fall gewillkürten SBV unstreitig konstitutiv für seine Betriebsvermögenseigenschaft.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des SBV im Einzelnen

1. Vorliegen von Wirtschaftsgütern

a) Abstrakte Anforderungen

Voraussetzung für das Vorliegen von SBV ist zunächst, dass sich im Rechtskreis des Mitunternehmers Vermögenswerte finden lassen, welche Wirtschaftsgüter im steuerlichen Sinne darstellen. Dies können nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Rechts sein, sondern darüber hinaus sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt.[23] Die bezeichneten Vorteile können sich als Geschäftschance, tatsächlicher Zustand oder konkrete Möglichkeit nach außen hin manifestieren.[24]

Die Grenze des Wirtschaftsgutbegriffs verläuft dort, wo lediglich unselbstständige Teile, wertbildende Faktoren oder Nutzungsvorteile eines Gutes vorliegen.[25] Wertbildende Faktoren können etwa die Vermietbarkeit eines erworbenen Grundstückes[26] oder die günstige Verkaufslage einer Fußgängerzone[27] sein. Unselbstständige Teile sind demgegenüber z.B. nicht abgebaute Bodenschätze eines Grundstücks[28] oder die Kassenzulassung eines Arztes[29]. Bloße Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsgutes liegen bspw. dann vor, wenn eine Tochtergesellschaft ein Darlehen zinslos nutzen kann.[30]

Das Vorliegen eines „wirtschaftlich ausnutzbaren Vermögensvorteils", welcher als „realisierbarer Vermögenswert" angesehen werden kann,[31] äußert sich nicht nur durch originäre Sachen und Rechte, sondern überdies durch sämtliche Rechtspositionen[32], die sich für den Mitunternehmer in Zukunft wirtschaftlich positiv niederschlagen können. Zu beachten sind daher einerseits sämtliche vom Mitunternehmer geschlossenen Verträge, insbesondere solche, in denen bestimmte Rechtspositionen eindeutig und ggf. gesondert zum Ausdruck gekommen sind.[33] Andererseits kann ein Wirtschaftsgut auch aus allen nicht-vertraglichen Ansprüchen, aus welchen der Mitunternehmer möglicherweise ein Tun, Dulden oder Unterlassen verlangen könnte, erwachsen.[34] Da die Frage der „Wirtschaftsgutfähigkeit" strikt von der Bilanzierungsfähigkeit zu trennen ist, können hierzu auch Rechtspositionen aus schwebenden Geschäften rechnen.[35]

b) Konkrete Anforderungen

Sind die Sachen, Rechte und sonstigen Rechtspositionen im Wirkungskreis des Mitunternehmers vollständig erkannt, so ist für jede gesondert zu prüfen, ob hierin in Gänze oder zumindest teilweise ein Wirtschaftsgut zu sehen ist. Konkret muss die Position selbstständig bewertungsfähig und „greifbar" sein;[36] ferner muss der Steuerpflichtige sich den Vorteil „etwas kosten lassen".[37] Letzteres bedeutet indes nicht, dass der Steuerpflichtige tatsächlich Aufwendungen tätigen muss, um ein Wirtschaftsgut erlangen zu können, tatsächlich kommt es lediglich darauf an, dass „ein ordentlicher Kaufmann" für die Erlangung des Vorteils etwas aufwenden würde.[38] Nicht zwingend erforderlich für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes sind dagegen Einzelveräußerbarkeit, selbstständige Nutzbarkeit oder ein mehrjähriger Nutzen als Kriterien.[39]

20 Vgl. BFH v. 4.4.1973 – I R 159/71, BStBl. II 1973, 628 unter II.1.b); BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172 (173); BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181 Rz. 33.

21 Vgl. *Bron*, DStZ 2011, 392 (394 Fn. 19); *Friedrich* in Beck'sches Handbuch PersG, 4. Aufl. 2014, § 6 Rz. 88; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 I EStG Anm. 60 (Jun. 2016); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 104 f.

22 Vgl. FG Nürnberg v. 25.7.2017 – 1 K 1266/15, EFG 2018, 649 mit Anm. *Tiedchen* Rz. 85; Rev. anhängig unter BFH – X R 38/17.

23 Vgl. statt aller RFH v. 21.10.1931 – VI A 2002/29, RStBl. 1932, 305 unter II.; BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 – BStBl. II 1969, 291 unter II.3.b); BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 unter II.2.a); BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 26 = FR 2016, 784.

24 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 5 EStG Rz. 94; im Einzelnen z.B. BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 25 = FR 2015, 803 (einseitige Kaufoption als konkrete Möglichkeit); BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 unter II.1. (Güterfernverkehrskonzessionen als Geschäftschance) = FR 1992, 477; BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546 (Mandantenstamm eines Steuerberaters als Zustand).

25 Vgl. u.a. BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 unter 2.a) = FR 2003, 1130 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 26 = FR 2016, 784.

26 Vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21 unter II.1.b).

27 Vgl. *Schubert/Waubke* in BeckBilanzkomm, 11. Aufl. 2018, § 247 HGB, Anm. 10.

28 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 1.7.2008 – 6 K 263/05, rkr., EFG 2008, 1544

29 Vgl. BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 Rz. 17 ff. = FR 2011, 1095 m. Anm. *Kanzler*.

30 Vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 = FR 1988, 160; zur Abgrenzung des Nutzungsrechts vom Nutzungsvorteil BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21.

31 So der RFH v. 25.3.1942 – VI 358/41, RStBl. 1942, 434 unter 3.; BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370 (371); BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14 unter 1. = FR 1986, 624.

32 *Köhler/Hartmann* nutzen insoweit den Terminus „Tatbestände", vgl. *Köhler/Hartmann*, IStR 2001, 560 (564).

33 Vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21.

34 So z.B. nacheheliche Ausgleichsansprüche wegen Aufwendungen auf ein fremdes Wirtschaftsgut, vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, FR 2008, 1164 m. Anm. *Kanzler* = BB 2008, 1713 mit Anm. *Hartmann*; *Meurer* in Lademann, EStG, § 4 EStG Anm. 579 (Apr. 1999).

35 Hierzu eingehend *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 1382 (1382 ff.).

36 Vgl. zu beiden Kriterien u.a. BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 unter II.2.a); ferner *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 560 f. (Apr. 2018), m.w.N.

37 Vgl. BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14 unter 1. = FR 1986, 624; BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 unter II.1.a); BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 26 = FR 2016, 784.

38 Vgl. BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 18 = FR 2011, 662 m. Anm. *Briesemeister/Joisten/Vossel*; *Kempermann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 EStG Rz. B174 (Jan. 2007); *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 562 (Apr. 2018); *Krumm* in Blümich, EStG, § 5 EStG Rz. 309a (Mär. 2018); a.A. *Kußmaul* in FS Wöhe, 1989, 253 (256).

39 Vgl. z.B. BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 unter II.3.aa) = FR 1992, 477; *Söffing* in JbFStR 1978/79, 199 (203) (zur Einzelveräußerbarkeit); BFH v. 21.1.1977 – V R 58/75, BStBl. II 1978, 78 (79) (zur selbst-

Ist ein Tatbestand im Rechts- bzw. Wirkungskreis des Mitunternehmers vom abstrakten Wirtschaftsgutbegriff umfasst und erfüllt überdies dessen konkrete rechtliche Voraussetzungen, so ist ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn gegeben. Dieses kann sowohl aktiver als auch passiver Natur sein, weswegen bspw. auch Schulden als sog. negative Wirtschaftsgüter in Betracht kommen.[40]

2. Zurechnung zum Mitunternehmer

Das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes ist nur für diejenigen Positionen zu klären, die dem Mitunternehmer zuzurechnen sind.[41] Diese Zurechnung erfolgt nach § 39 I AO zum zivilrechtlichen, oder abweichend nach § 39 II Nr. 1 S. 1 AO zum wirtschaftlichen Eigentümer. Wirtschaftsgüter, welche nach diesen Grundsätzen entweder dem Unternehmen, dem Ehepartner, anderen Haushaltsangehörigen des Mitunternehmers oder sonstigen Dritten zuzurechnen sind, können daher kein SBV darstellen.[42] Ebenfalls nicht einzubeziehen sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen auf fremde Wirtschaftsgüter, da diese kein materielles Wirtschaftsgut, sondern lediglich einen bilanztechnischen Merkposten verkörpern,[43] sowie Beteiligungen an Personengesellschaften, da es sich steuerlich hierbei um anteilige Wirtschaftsgüter handelt.[44]

3. Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre

Die im Rechtskreis des Mitunternehmers identifizierten und zurechenbaren Wirtschaftsgüter müssen schließlich eine Beziehung zur betrieblichen Sphäre aufweisen, um als SBV in Betracht zu kommen. Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen erfordert einen Sachzusammenhang mit dem Betrieb.[45] Da SBV Betriebsvermögen im weiteren Sinne darstellt,[46] muss dieser Sachzusammenhang im Grunde den gleichen Anforderungen gerecht werden, die an die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum „üblichen" Betriebsvermögen gestellt werden. Auf die Wesensart des Wirtschaftsgutes kommt es dabei nicht an, die Beziehung ist für jedes Wirtschaftsgut einzeln zu erkunden.[47]

Ähnlich wie das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes konkreten Kriterien folgt, lässt sich auch der Konnex zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre anhand verschiedener Variablen konkretisieren und differenzieren. Diese Variablen lassen sich in einem ersten Schritt aus der beständigen Rechtsprechung zum SBV ableiten. In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, welche Ausprägungen sie jeweils annehmen müssen, damit der Sachzusammenhang zur Begründung der SBV-Eigenschaft hinreicht.

III. Deskriptive Variablen des Sachzusammenhangs

1. Eignung des Wirtschaftsgutes

Das Wirtschaftsgut muss allem voran überhaupt geeignet sein, eine Beziehung zur betriebliche Sphäre aufzubauen. Es muss objektiv dazu beitragen können, das Unternehmen in irgendeiner Weise zu fördern – oder ihm gar zu dienen.[48] Ein derartiger Beitrag darf mit der Natur des Wirtschaftsgutes nicht unvereinbar sein.[49]

Demgemäß ist die Eignung insbesondere solcher Wirtschaftsgüter in Zweifel zu ziehen, welche gewichtiges Verlustpotential enthalten.[50] Grundsätzlich dürfte es aber genügen, dass dem Unternehmen im Beurteilungszeitpunkt durch das Wirtschaftsgut *irgendein* Nutzen potentiell einmal erwachsen *könnte*. Auch Hochrisikogeschäfte sind a priori mit Gewinnerzielungsabsicht behaftet, weswegen ihr pauschaler Ausschluss wohl eher die Intention verfolgen würde, mögliche Verluste zu „privatisieren" und daher abzulehnen ist.[51] Folgerichtig ist ein Wirtschaftsgut auch dann geeignet, wenn zwar ein Verlust realisiert, dieser jedoch durch vorherige Erträge überstiegen wurde.[52]

Die Anforderungen an die Eignung des Wirtschaftsgutes differieren im Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit: so tritt etwa im Bereich freiberuflicher Tätigkeiten als weitere Einschränkung hinzu, dass das Wirtschaftsgut nicht „wesensfremd"

ständigen Nutzbarkeit); BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 = FR 2015, 803 (zum mehrjährigen Nutzen).

40 Vgl. z.B. BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 Rz. 33 = FR 2013, 458 m. Anm. *Kanzler*; *Häcker*, Das steuerrechtliche Wirtschaftsgut, 1980, 89; *Söffing* in JbFStR 1978/79, 199 (209 f.).

41 Vgl. u.a. BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55 unter 2. c) = FR 1986, 239; *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 721 (Aug. 2017).

42 Vgl. nur *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 721 (Aug. 2017); *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 506.

43 Zu solchen „Quasi-Wirtschaftsgütern" BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778 unter C.I.2.b) = FR 1999, 1167 m. Anm. *Fischer*; *Söffing*, BB 2000, 381 (385).

44 Vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.3.b)cc) = FR 1991, 253 = FR 1991, 270 m. Anm. *Schwichtenberg*; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261 unter II.1.a) m.w.N. = FR 2010, 941 m. Anm. *Kempermann*; *Söffing* in JbFStR 1978/79, 199 (225 ff.); *Bürkle/Knebel*, DStR 1998, 1067 (1071); *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 410 (Nov. 2017); *Avella* in Frotscher/Geurts, EStG, Anh. § 15 EStG Rz. 225 (Aug. 2018).

45 Vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667 unter 1.a) = FR 1988, 420; BFH v. 28.6.1989 – II R 242/83, BStBl. II 1989, 824 (825); *Uelner*, StB-Kongress-Report 1981, 47 (51); *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 43; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 87 (Nov. 2007); *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 121; *Frotscher* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4 EStG Rz. 36 (Feb. 2018).

46 Im Wesentlichen erfolgt eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen, vgl. *Wörner*, DStZ-A 1977, 299 (302); *Groh*, DStZ 1996, 673 (675); *Wenzel*, NWB 2009, 1070 (1074).

47 Vgl. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 55 (Jun. 2016); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 101.

48 Vgl. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 44 ff.

49 Vgl. in diesem Sinne BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297 unter 1.

50 Vgl. z.B. BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114 unter 2.a); BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399 = FR 1997, 409; überblicksweise *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 46 f.; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 117 (Nov. 2007); *Kauffmann/Seppelt* in Frotscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 421 (Feb. 2015); *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 62 (Jun. 2016); *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 366, 377 f. (Nov. 2017); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 151.

51 So bereits *Durchlaub*, BB 1989, 949 (952).

52 Vgl. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 47 Fn. 52; a.A. BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297.

sein darf.[53] Auch im gewerblichen Bereich sind an branchenfremde Wirtschaftsgüter höhere Maßstäbe anzulegen.[54]

2. Effekt auf die betriebliche Sphäre

a) Nutzensteigerung

Aus den Anforderungen an die Eignung des Wirtschaftsgutes ergibt sich, dass der Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre im Zeitpunkt seiner Begründung nur positiv bestehen kann. Negative Beziehungstypen – etwa im Sinne eines „Schädigens" – sind dadurch ausgeschlossen. Hieraus ergibt sich, dass das Wirtschaftsgut über den Sachzusammenhang letztlich einen „günstigen Effekt" auf die betriebliche Sphäre ausstrahlen muss. Ein solcher fehlt etwa, wenn dem Unternehmen durch den Einsatz des Wirtschaftsgutes gar kein Zusatznutzen entsteht.[55] Entscheidend ist, dass sein Einsatz einen zusätzlichen Vorteil in der Sphäre der Personengesellschaft kreiert.

b) Präzisierungsfähigkeit

Aus der beständigen Rechtsprechung, dass mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen kein Sonderbetriebsvermögen begründen können,[56] lässt sich ferner ableiten, dass der nutzensteigernde Effekt auf das Unternehmen präzisierbar sein muss. Die bloße Unterstellung eines schlichten Vorteils genügt nicht, vielmehr muss der Vorteil seiner Art nach erkennbar sein, damit er anschließend entweder als bloße Reflexwirkung oder doch als Förderungs- oder Dienstinstrument qualifiziert werden kann. Dies ist nur möglich, wenn der Vorteil als Einzelheit einer näheren Präzisierung zugänglich ist, er sich bspw. in ersparten Aufwendungen, zusätzlichen Einnahmen oder verringertem Risiko ausdrücken lässt. Richtigerweise gilt die Präzisierungsfähigkeit jedoch nur dem Grunde nach, auf die rechnerische Höhe der Auswirkungen kann es nicht ankommen.[57]

3. Kausalität

Der präzisierte, günstige Effekt muss sich letztlich eindeutig auf das einzelne (geeignete) Wirtschaftsgut zurückführen lassen, um einen Sachzusammenhang zu begründen. Nötig ist damit eine Ursache-Wirkung-Beziehung.[58] Aus beliebigen Gründen günstige Effekte, welche ihren Ursprung nicht direkt im bezeichneten Wirtschaftsgut haben, reichen richtigerweise nicht aus.[59] Das Kausalitätserfordernis ergibt sich letztlich auch aus Veranlassungsgesichtspunkten.[60]

Kausal ist das Wirtschaftsgut für den günstigen Effekt dann, wenn es nicht hinweggedacht werden kann, ohne, dass der Effekt zumindest zum überwiegenden Teil entfallen würde.[61] Aufgrund andernfalls überschießender Folgen ist diese Prämisse folgerichtig um die Notwendigkeit eines „inneren Zusammenhangs" zwischen dem Wirtschaftsgut und der betrieblichen Sphäre zu ergänzen.[62] So kann etwa ein zufälliger Wertsachenfund auf einer Geschäftsreise zwar nicht hinweggedacht werden, ohne dass die betriebliche Vermögensmehrung entfiele, allerdings ist auch ein innerer Zusammenhang zum Betrieb nicht ersichtlich.[63]

4. Anknüpfungspunkt in der betrieblichen Sphäre

Ein kausaler, nutzensteigernder Effekt ist nicht nur auf Ebene des Betriebs, sondern auch auf Beteiligungsebene des Mitunternehmers vorstellbar. Vermietet etwa der Mitunternehmer sein Grundstück an seine Personengesellschaft gegen ein marktübliches Entgelt, erzielt er hiermit Sondervergütungen i.S.d. § 15 I 1 Nr. 2 EStG. Auf Ebene der Gesellschaft entsteht hier kein Zusatznutzen, da sie ein fremdes Grundstück nur zum gleichen Preis hätte in Anspruch nehmen können. Der Vorteil ist in diesem Fall das Nutzungsentgelt, welches auf Ebene des Mitunternehmers realisiert wird und im Vergleichsfall einem fremden Dritten zukommen würde.[64] Auch bei Anteilen an wirtschaftlich mit der Personengesellschaft verflochtenen Kapitalgesellschaften[65] kann der Kapitalgesellschaftsanteil des Mitunternehmers hinweggedacht werden, ohne dass aus der Verflechtung resultierende Früchte für den Betrieb der Personengesellschaft entfallen würden. Eine Kausalität ergibt sich erst, wenn man die Wertungsebene des Mitunternehmers mit einbezieht und davon ausgeht, dass dieser den Anteil zur Erhöhung seines mitunternehmerischen Gewinnanteils hält. Dies hat zwei Konsequenzen: zum einen kann und muss der wesentliche Anlass des Sachzusammenhangs entweder in der Erzielung, Erhaltung

53 Vgl. BFH v. 31.5.2001 – IV R 49/00, BStBl. II 2001, 828 unter 1.a) = FR 2001, 956 m. Anm. *Kempermann*; *Seiler* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 EStG Rz. B79, Fn. 111 (Okt. 2012); *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 358 (Nov. 2017).

54 Vgl. BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114 unter 2.a); *Maute*, EStB 2007, 338 (339).

55 Bspw., wenn ein Kommanditist ein Darlehen an eine fremde GmbH, die mit der KG Absatzbeziehungen pflegt, vergibt, vgl. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864. = FR 1993, 781 Zu einem weiteren Sachverhalt ohne Zusatznutzen vgl. BFH v. 4.2.1998 – XI R 45/97, BStBl. II 1998, 301 unter II.2. = FR 1998, 559. In beiden Fällen wurde die Eigenschaft des jeweiligen Wirtschaftsgutes als (S)BV verneint.

56 Vgl. BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 unter II.3.b) = FR 1992, 587; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 unter II.5. a) = FR 1993, 781; zuletzt BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, FR 2018, 319 = BFH/NV 2017, 685 Rz. 12.

57 Die genannten Grundsätze gelten auch, wenn die Vorteile aus den Reflexwirkungen oder mittelbar günstigen Effekten „beachtlich" sind, vgl. insoweit m.E. zutreffend *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2007, 602 (605); *Schulze zur Wiesche*, StBp. 2010, 213 (216).

58 So deutlich am Beispiel von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 unter 2.b) und e) = FR 1991, 421; ähnlich auch BFH v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119 unter 2.a) („aufgrund") = FR 1980, 222.

59 Gl. A. zu Kapitalgesellschaftsbeteiligungen *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 103 f.

60 Vgl. *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 205 f.; im Übrigen s. unten.

61 Vgl. *Söhn* in DStJG 3, 1980, 13 (19 f.), der die im Strafrecht gebräuchliche Äquivalenztheorie aufgrund ihrer naturgesetzlichen Logik auch im Steuerrecht anwendet; a.A. *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620).

62 Vgl. *Ruppe* in DStJG 3, 1980, 103 (129 ff.).

63 Vgl. *Ruppe* in DStJG 3, 1980, 103 (131 f.), der die Vermögensmehrung daher als außerbetrieblich ansieht.

64 Unter anderem deswegen stellt das Grundstück in der Folge auch unstreitig SBV dar, vgl. nur *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 514.

65 Vgl. zu deren SBV-Eigenschaft BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 1. = FR 1989, 688; BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 unter 1. = FR 1990, 332; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 1. = FR 1992, 688; weitergehend *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2007, 602 (605); *Schießl*, StuB 2008, 428 (429); *Prinz*, DB 2010, 972 (974); *Bron*, DStZ 2011, 392 (395 f.); kritisch hingegen *Söffing*, BB 2003, 616 (617).

oder Erhöhung des Gewinnanteils selbst oder in der Erzielung von Sondervergütungen durch den Mitunternehmer liegen.[66] Zum anderen umfasst die – so bezeichnete – betriebliche Sphäre nicht nur den Betrieb der Gesellschaft, sondern auch die Beteiligung des Mitunternehmers als zusätzliche Ebene. Sie stellt den Gegenpol dar, an den das dem Mitunternehmer zuzurechnende Wirtschaftsgut anknüpfen muss.

Dem Gesagten zufolge kann der Sachzusammenhang einerseits zum Betrieb selbst hergestellt werden. Da der einkommensteuerliche Betriebsbegriff auch tätigkeitsbezogen zu verstehen ist,[67] wird dies der Fall sein, wenn das Wirtschaftsgut in die Tätigkeit des Unternehmens integriert ist, was insbesondere durch eine unmittelbare oder mittelbare betriebliche Nutzung geschehen kann.[68] Gleichwohl kann sich eine Nutzensteigerung für das Unternehmen auch ohne direkte Nutzung des Wirtschaftsgutes ergeben, aber dennoch kausal auf das Wirtschaftsgut zurückzuführen sein.[69]

Andererseits kann der Sachzusammenhang auch bei der Beteiligung des Mitunternehmers ansetzen. Hiervon ist auszugehen, wenn das Wirtschaftsgut und sein ausgeübter Effekt die Position des Mitunternehmers dergestalt beeinflussen, dass er gegenüber dem Unternehmen selbst oder seinen Mitgesellschaftern bessergestellt ist, als ohne die Beziehung des Wirtschaftsgutes zu seiner Beteiligung. Eine solche Konsequenz kann sich ebenfalls aus der bloßen Existenz[70] oder der Nutzung des Wirtschaftsgutes[71] ergeben. Kein tauglicher Anknüpfungspunkt ist hingegen die Beteiligung eines anderen Mitunternehmers.

5. Intensität

a) Wertungskriterien

Schließlich verdeutlicht der Ausschluss mittelbarer Effekte und Reflexwirkungen aus dem SBV,[72] dass nicht jedwede Beziehung zwischen Wirtschaftsgut und betriebliche Sphäre hinreichend ist, sondern der Sachzusammenhang eine bestimmte Intensität aufweisen muss, damit Wirtschaftsgüter als SBV zu qualifizieren sind. Dabei ist problematisch, nach welchen Kriterien die Intensität bestimmt werden kann.

Als Ausgangspunkt hierfür scheint die Frage zweckmäßig, ob und inwieweit ein Wirtschaftsgut einerseits dem Betrieb funktional dient[73] und es andererseits durch den Betrieb veranlasst ist[74]. Das funktionale Prinzip des Dienens besagt, dass Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen, sofern sie zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb final bestimmt sind.[75] Ihnen muss eine bestimmte betriebliche Funktion durch den Steuerpflichtigen endgültig zugewiesen sein.[76] Demgegenüber stellt das Veranlassungsprinzip darauf ab, ob Aufwendungen des Steuerpflichtigen (auch für Wirtschaftsgüter) in einem gewissen reellen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen.[77] Dieser Zusammenhang kann wirtschaftlicher oder tatsächlicher Natur sein.[78] Er kann auch dadurch hergestellt werden, dass bereits der Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang selbst betrieblich veranlasst ist.[79]

Im Schrifttum wird bei der Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Sphäre überwiegend auf das Veranlassungsprinzip rekurriert, während das Prinzip des funktionalen Dienens scheinbar übergangen wird.[80] Die Rechtsprechung verbindet teilweise beide Prinzipien miteinander,[81] will jedoch in jüngeren Urteilen ebenfalls verstärkt auf das Veranlassungsprinzip abstellen.[82] Dies ist vor dem Hintergrund erstaunlich, dass man gerade im Bereich des SBV regelmäßig auf das Prinzip des Dienens wird zurückgreifen müssen. Aus der Tatsache, dass das Wirtschaftsgut regelmäßig dem Mitunternehmer privat zuzurechnen ist, folgt, dass sich eine unmittelbar betriebliche Veranlassung seiner Anschaffung oder Herstellung zumindest nicht allgemeingültig ableiten lässt, sondern eine überwiegend

66 So bereits zutreffend *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 143.

67 Vgl. u.a. BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 = FR 1985, 184; BFH v. 12.6.1996 – XI R 56-57/95, BFH v. 12.6.1996 – XI R 56/95, XI R 57/95, BStBl. II 1996, 527, = FR 1996, 676 m. Anm. *Kanzler* unter II.2.; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, FR 2017, 1055 m. Anm. *Wendt* = BFH/NV 2017, 1077 Rz. 42; BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 Rz. 35 = FR 2019, 32; *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 121.

68 Z.B. bei Überlassung eines Wirtschaftsgutes i.S.v. § 15 I 1 Nr. 2 EStG.

69 So stellen etwa Darlehensforderungen unstreitig Wirtschaftsgüter dar, vgl. nur *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 585 (Apr. 2018); *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 5 EStG Rz. 97. Der günstige Effekt im Unternehmen wird aber nicht durch die Nutzung der Forderung selbst erzielt, sondern ist nur durch die Nutzung des Kapitals als Anlage kausal auf die Forderung zurückzuführen.

70 Bspw. bei einer wertsichernden Verkaufsoption auf einen Mitunternehmeranteil, vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 6.9.2016 – 6 K 6064/14, EFG 2016, 1862 Rz. 40; Rev. anhängig unter BFH – IV R 48/16.

71 Ähnlich *Geissler*, Gewinnrealisierung, 1999, 53 f.; *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 127 f. So stärkt etwa die Nutzung eines Gebäudeteils zur Erzielung von Sondervergütungen die Position des Mitunternehmers in der PersG, vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667 unter 1.c) = FR 1988, 420.

72 Vgl. BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 unter II.3.b) = FR 1992, 587; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 unter II.5. a) = FR 1993, 781; zuletzt BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, FR 2018, 319 = BFH/NV 2017, 685 Rz. 12.

73 Vgl. BT-Drucks. 7/1470, 247; *Plückebaum* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 EStG Rz. B22 (Jan. 1987); *Wörner*, StbJB 1989/90, 207 (213); ähnlich *Frotscher* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4 EStG Rz. 37 (Feb. 2018).

74 Vgl. zur Begründung des Veranlassungsprinzips *Wassermeyer* in DStJG 3, 1980, 315 (321 ff.).

75 So bereits grundlegend BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582 unter 1.; *Wörner*, StbJb. 1974/75, 321 (326 ff.); zur Rspr. mit Kritik *Uelner* in StB-Kongress-Report 1981, 47 (50 f.). Rechtsgrundlage dieses Prinzips ist § 18 III 1 EStG, vgl. *Plückebaum* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 EStG Rz. B22 (Jan. 1987).

76 Vgl. BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829 = FR 1991, 450 m. Anm. *Schmidt*; *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 350 (Nov. 2017).

77 Vgl. *Söhn* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 EStG Rz. E77 (Sep. 2012); *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 340 (Nov. 2017); *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 211.

78 Vgl. z.B. BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128 unter 1. = FR 1989, 713; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BFH/NV 2018, 566 Rz. 14.

79 Vgl. z.B. BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 unter II.1.a) = FR 1988, 130; BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128 unter 1. = FR 1989, 713; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BFH/NV 2018, 566 Rz. 14.

80 So bei *Tipke*, StuW 1979, 193 (206 f.); *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620 ff.) (allerdings nur zu Betriebsausgaben und Werbungskosten); *Uelner* in StB-Kongress-Report 1981, 47 (54 f.); *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (254); *Knobbe-Keuk*, BilStR, 9. Aufl. 1993, 65; *Prinz*, StuW 1996, 267 (272); *Flies*, StBp. 1998, 17 (18); *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 205; *Wacker*, BB 2018, 2519 (2522); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 142 ff.

81 Vgl. BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511 = FR 1998, 790.

82 Vgl. BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874 unter II.1. = FR 2007, 26 m. Anm. *Kempermann*; dem folgend BFH v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612 Rz. 14 = FR 2010, 662 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 27.4.2017 – IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032 Rz. 24. Die Geneigtheit gegenüber dem Veranlassungsprinzip wird aber u.a. damit erklärt, dass der Begriff des „Dienens" nicht definiert sei, vgl. BFH v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612 Rz. 14 = FR 2010, 662 m. Anm. *Kempermann*.

außerbetriebliche Veranlassung näherliegt.[83] Demnach hilft das Veranlassungsprinzip allein ausschließlich in Fällen, in denen die Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes im SBV bereits eindeutig betrieblich veranlasst ist.[84] Bei Lichte betrachtet ergänzen sich beide Kriterien daher durchaus sinnvoll, weswegen das funktionale Prinzip des Dienens und das Veranlassungsprinzip zusammenzuführen sind, um den Sachzusammenhang zu bewerten.[85]

b) Mögliche Ausprägungen der Wertungskriterien

Der wohl stärkste, mögliche Sachzusammenhang zeichnet sich also durch solche Wirtschaftsgüter aus, die einerseits der betrieblichen Sphäre funktional dienen und andererseits (vollständig) durch sie veranlasst sind. Gleichwohl können beide Kriterien in unterschiedlichem Ausmaß vorliegen. So hält es der BFH für möglich, dass das funktionale Prinzip des Dienens nicht durch ein „dienen" im Wortsinn, sondern lediglich eine „Förderung"[86], einen „gewissen objektiven Zusammenhang"[87] oder (mittelbar) günstige Effekte[88] ausgedrückt wird und daher eine vergleichsweise weniger intensive Bindung zum Betrieb impliziert.[89] Auch das Veranlassungsprinzip kann etwa dahingehend abgeschwächt werden, dass ein Wirtschaftsgut eine teilweise private Veranlassung[90] aufweist. Andererseits kann die Beziehung des Wirtschaftsgutes zur betrieblichen Sphäre auch übersteigert werden, das in Frage stehende Wirtschaftsgut mithin unentbehrlich für das Unternehmen sein.[91]

Neben der Gegebenheit beider Merkmale in unterschiedlicher Stärke sind schließlich Fälle denkbar, in denen eines von beiden gänzlich fehlt. So kann es Sachverhalte geben, in denen ein Wirtschaftsgut zwar dem Betrieb funktional dient, mithin besonders eng mit ihm verbunden ist, jedoch gar nicht durch den Betrieb veranlasst ist.[92] Umgekehrt können durchaus Konstellationen bestehen, in denen etwas zwar betrieblich veranlasst ist, jedoch nicht dem Betrieb selbst dient, ihn möglicherweise nicht einmal fördert.[93] Der Anwendungsbereich dieser beiden Fallgruppen ist aber eng begrenzt.[94] Wiederum wichtiger ist die Möglichkeit der vollständigen Abstinenz sowohl einer betrieblichen Veranlassung als auch eines funktonalen Dienstzusammenhangs, nämlich etwa dann, wenn die Zuordnung zum Unternehmen der Natur des Wirtschaftsgutes gänzlich widerspricht.[95] Dann besteht überhaupt kein denkbarer Sachzusammenhang.

IV. Zwischenergebnis: Die Intensität des Sachzusammenhangs als Kernelement des SBV-Tatbestandes

1. Konkretisierungsbedürftigkeit

Der Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und Unternehmenssphäre wird dadurch begründet, dass das Wirtschaftsgut der Residualgröße der „geeigneten" Wirtschaftsgüter angehört und einen positiven Effekt auf den Betrieb der Personengesellschaft oder die Beteiligung des Mitunternehmers hat, welcher präzisierungsfähig und kausal auf das Wirtschaftsgut zurückzuführen ist. Der Sachzusammenhang muss ferner hinreichend intensiv sein, damit das einzelne Wirtschaftsgut als SBV qualifiziert werden kann.

Die den Sachzusammenhang begründenden Variablen sind binär: so kommt es nicht auf die Höhe oder Art eines präzisierungsfähigen, günstigen Effekts an, sondern nur darauf ob dieser vorliegt oder nicht. Gleiches gilt für die ausschließlich positiv oder ausschließlich negativ zu beantwortenden Fragen nach Kausalität und Eignung von Wirtschaftsgütern im o.g. Sinn. Für die Zuordnung zum SBV ist außerdem nicht entscheidend, ob das Wirtschaftsgut an die Beteiligung des Mitunternehmers oder unmittelbar an den Betrieb anknüpft, da sich die Rechtsfolgen zwischen SBV I und SBV II im Grundsatz nicht unterscheiden.[96]

Es verbleibt damit einzig die Unbestimmtheit, welche Intensität der Sachzusammenhang schließlich aufweisen muss, damit das Wirtschaftsgut als SBV qualifiziert werden kann. Da die Intensität sich nicht in einer Entscheidungsfrage widerspiegeln lässt, stellt sie das Kernelement des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre dar, mit dem letztendlich die SBV-Eigenschaft steht und fällt. Im Folgenden soll versucht werden, sich der Grenze, ab wann eine für das Vorliegen von SBV hinreichende Intensität vorliegt und wann dies nicht mehr der Fall sein kann, anzunähern.

---

83 Zutreffend ist insoweit der Hinweis von *Plückebaum* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 EStG Rz. B22 (Jan. 1987), wonach eine schlichte Rekursion auf den „Entstehungsakt" des Betriebsvermögens, wie ihn das Veranlassungsprinzip vorsieht, nicht genügen kann, um den funktionalen Sachzusammenhang zu beurteilen. Diese Kritik gilt bei SBV umso mehr.

84 Dies entspricht seinem Grundgedanken, vgl. *Knobbe-Keuk*, BilStR, 9. Aufl. 1993, 65.

85 Ähnlich *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 135 ff., die aus beiden Kriterien ableitet, was Betriebsvermögen eines Unternehmens ist. Auch Verfechter des Veranlassungsprinzips stellen gleichsam darauf ab, ob das Wirtschaftsgut dem Betrieb zu dienen bestimmt ist, vgl. *Knobbe-Keuk*, BilStR, 9. Aufl. 1993, 65.

86 Vgl. z.B. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582 unter 1.; FG München v. 29.5.2017 – 7 K 1437/15, rkr., BB 2018, 1072 unter II.1.

87 BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289 unter 2.; vgl. auch BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297 unter 1.; zuletzt FG Köln v. 21.9.2016 – 4 K 1927/15, EFG 2016, 2047 Rz. 67; Rev. anhängig unter BFH – IV R 53/16.

88 Vgl. z.B. BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 unter II.3.b) = FR 1992, 587.

89 Vgl. zu dieser Wertung insb. FG Nürnberg v. 25.7.2017 – 1 K 1266/15, EFG 2018, 649 mit Anm. *Tiedchen* Rz. 85; Rev. anhängig unter BFH – X R 38/17; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 60 (Jun. 2016); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 105.

90 Vgl. dazu BFH v. 26.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672.

91 So z.B. der Kundenauftrag einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, vgl. *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 117 (Nov. 2007). Gleichwohl hängt die Zuordnung zum betrieblichen Bereich nicht zwingend hiervon ab, vgl. *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 125 (Aug. 2013); *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 55 (Jun. 2016); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 143.

92 Man wird die betriebliche Veranlassung in Fällen unerkannten SBVs nur schwer befürworten können, da das Veranlassungsprinzip eine subjektive Komponente der Willensrichtung des Steuerpflichtigen enthält, vgl. *Wassermeyer* in DStJG 3, 1980, 315 (323); *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 42 (Jun. 2016); *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 212.

93 Vgl. dazu *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 137 mit Verweis auf BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 unter II.1.a) = FR 1988, 130.

94 So zutreffend *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 116 (Nov. 2007).

95 Vgl. BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297 unter 1; so etwa beim eigengenutzten Einfamilienhaus, vgl. *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, 5 EStG Rz. 117 (Nov. 2007).

96 Vgl. so klarstellend u.a. *Kauffmann/Seppelt* in Frotscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 415 (Feb. 2015); *Reiß* in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 233.

Zur Konkretisierung der Intensität des Sachzusammenhangs implementierte der BFH die Begriffe „Dienen“[97], „Förderung“[98] oder „(mittelbar) günstige Effekte und Reflexwirkungen“[99], an denen auch in jüngeren Urteilen festgehalten wurde.[100] Diese über Jahrzehnte etablierte Formulierungspraxis[101] folgt dem funktionalen Prinzip des Dienens und wird im Schrifttum zutreffend mit der Wertung verbunden, dass der Sachzusammenhang im Fall eines „Förderns“ schwächer ist, als im Fall eines „Dienens“.[102] Dem hat sich das FG Nürnberg in dieser Deutlichkeit nun als erste Rechtsprechungsinstanz angeschlossen.[103] Fraglich ist aber, wie sich dieses Merkmal eines „Dienst- oder Förderungszusammenhangs“ abgrenzen lässt, um zum Ergebnis eines „eindeutigen Bezugs“ zur betrieblichen Sphäre[104] zu gelangen.

2. Bestehende Ansätze einer Abgrenzung

Die vom BFH in seiner Rechtsprechung verwendete Terminologie selbst lässt kein bestimmtes Muster erkennen, welche Fallgruppen ein „Dienen“, „Fördern“ oder lediglich „mittelbare Effekte und Reflexwirkungen“ verkörpern. Diese – angesichts der mangelhaften gesetzlichen Verankerung wenig verwundernde – fehlende Stringenz wird besonders deutlich bei mittelbaren Beziehungen.[105] Literaturseitig als „Förderung“ qualifiziert,[106] hat der BFH in derartigen Konstellationen jedenfalls eine „beachtliche Stärkung“ der Gesellschafterstellung angenommen.[107] Diese Stärkung wird teilweise aber dann zu einem „Dienen“ verdichtet,[108] andererseits finden sich auch Urteile, in denen entweder direkt von einem „Dienen“ ausgegangen wird, ohne auf eine „Stärkung“ abzustellen,[109] oder weder ein „Dienst“ noch eine „Stärkung“ im Raum stehen.[110] Auch im Übrigen werden das Erfordernis eines „Dienens“ teilweise zusätzlich zu einer „Förderung“ angenommen[111] oder die Förderung wird umgekehrt mit dem Begriff des Dienens konkretisiert.[112]

Die Finanzverwaltung will in R 4.2 I 4 ff. EStR insbesondere auf die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes abstellen, um seine betriebliche Veranlassung bzw. sein funktionales Dienen – und damit seinen Sachzusammenhang mit der betrieblichen Sphäre – zu bewerten.[113] Der Nutzungsgrad ist zwar bei tatsächlichen Nutzungs- bzw. Überlassungsverhältnissen – jedoch auch nur dann – ein sinnvolles Abgrenzungskriterium. Wird der Sachzusammenhang bspw. durch die Existenz des Wirtschaftsgutes aufgebaut, erweist sich die Methodik der Verwaltung als wenig tragfähig und man wird auf Alternativen zurückgreifen müssen.[114] Letztlich erklärt das vordergründige Abstellen auf die Nutzung auch in Ansätzen die eingangs aufgeworfenen Probleme der Rechtssicherheit, da sich insbesondere die streitanfälligen Fallgruppen des SBV II selten durch Nutzungsverhältnisse ausdrücken lassen.

Die Intensität des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre anhand des funktionalen Prinzips des Dienens und mit den o.g. Schlagwörtern zu konkretisieren, erscheint im Ergebnis überzeugend. Die bislang bestehenden Ansätze sind nicht ausreichend und die Rechtsprechung verwendet die Begriffe „dienen“ und „fördern“ bereits kontinuierlich. Problematisch ist lediglich die fehlende einheitliche Typologie. Um der Abstufung zwischen „Dienen“, „Fördern“ und „mittelbaren Effekten und Reflexwirkungen“ Rechnung zu tragen, bedürfen die Begriffe einer näheren inhaltlichen Umschreibung; der Dienst- und Förderungszusammenhang bedarf einer Objektivierung, der sich die nachstehenden Ausführungen widmen.

V. Eigener Ansatz: Objektivierung des Dienst- und Förderungszusammenhangs

1. „Dienen“

Der Begriff „dienen“ bedeutet „sich einer Sache freiwillig unterordnen und für sie wirken, nützlich, vorteilhaft sein, eine Funktion erfüllen“.[115] Begrifflich beinhaltet dies, dass Wirtschaftsgut

97 Vgl. z.B. BFH v. 24.9.1976 – I R 149/74, BStBl. II 1977, 69; BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401 unter III.2.b)bb) = FR 1991, 11.

98 Vgl. z.B. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582 unter 1.; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 unter II.1.c) = FR 1998, 493.

99 Vgl. hierzu BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 Rz. II.3.b) = FR 1992, 587.

100 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 9 („dienen“) = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 21.4.2008 – IV B 105/07, BFH/NV 2008, 1470 unter II.1.c); BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117 Rz. 17 = FR 2013, 326 m. Anm. *Kanzler* = FR 2013, 277 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181 Rz. 31 („fördern“).

101 Sie gilt gleichermaßen für die allgemeine BV-Zuordnung, vgl. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 43 ff.; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 104 f.

102 Vgl. *Bron*, DStZ 2011, 392 (394 Fn. 19); *Friedrich* in Beck'sches Handbuch PersG, 4. Aufl. 2014, § 6 Rz. 88; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 I EStG Anm. 60 (Jun. 2016); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 104 f.

103 Vgl. FG Nürnberg v. 25.7.2017 – 1 K 1266/15, EFG 2018, 649 mit Anm. *Tiedchen* Rz. 85; Rev. anhängig unter BFH – X R 38/17.

104 So seinerzeit das FG Rheinland-Pfalz v. 20.7.1983 – 6 K 279/81, rkr., EFG 1984, 170.

105 Vgl. zu mittelbaren Gesellschafterleistungen z.B. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 unter 2.c) = FR 1999, 1052 m. Anm. *Kempermann*; *Gschwendtner*, DStR 2005, 771; zu Drittbeteiligungen u.a. BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354 unter 2.c).

106 Vgl. *Prinz*, DB 2010, 972 (972).

107 Vgl. BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 unter II.2.b) = FR 1994, 186; BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354 unter 2.c); ggf. auch über die Wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit für das Unternehmen der PersG, vgl. BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578 unter II.1 = FR 2005, 887.

108 Vgl. z.B. BFH v. 24.9.1976 – I R 149/74, BStBl. II 1977, 69; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 unter II.2.a) = FR 1994, 186.

109 Vgl. BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 unter 3. = FR 1981, 307.

110 So etwa in BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = FR 1999, 1052 m. Anm. *Kempermann*.

111 Vgl. BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847 Rz. 31; ähnlich auch FG Münster v. 20.4.2016 – 7 K 1376/13 F, rkr., BeckRS 2016, 94839.

112 Vgl. BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 unter II.1.c) = FR 1998, 493; BFH v. 21.4.2008 – IV B 105/07, BFH/NV 2008, 1470 unter II.1.c).

113 Nach R 4.2 II 1 EStR gilt dies auch für SBV. Der BFH hat dem weitgehend zugestimmt, vgl. BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663 (664 f.); BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63 unter 2.a) = FR 1981, 120; BFH v. 21.7.1982 – I R 97/78, BStBl. II 1983, 288 unter 1.c) = FR 1982, 569; BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 unter 1. = FR 1991, 111; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181 Rz. 28.

114 Außerhalb von Nutzungsverhältnissen stellt auch die Verwaltung auf die Begriffe des „Dienens“ und „Förderns“ ab, vgl. R 4.2 II 2 f. EStR.

115 Vgl. *Wahrig-Burfeind*, Brockhaus, 2011, unter „dienen“ und „Dienst“; *Duden*, Online-Wörterbuch, 2018, unter „dienen“, abrufbar unter https://www.duden.de/rechtschreibung/dienen.

und betriebliche Sphäre nicht gleichrangig nebeneinander stehen dürfen, da dies der Natur eines „Dienstes" widersprechen würde. Dies entspricht der Wertung des BFH.[116] Ferner darf das Einzelwirtschaftsgut in seiner Bedeutung auch nicht über der Unternehmenssphäre stehen.[117] In diesen Fällen ist es kaum denkbar, dass es tatsächlich der betrieblichen Sphäre des Mitunternehmers dient, sondern näherliegend, dass die Mitunternehmerschaft – umgekehrt – dem Wirtschaftsgut dient. Voraussetzung für ein „dienen" ist daher, dass das Wirtschaftsgut der Sphäre der Personengesellschaft eindeutig untergeordnet ist (absolutes Unterordnungselement).

Das Erfordernis der Unterordnung gewinnt an zusätzlicher Brisanz, wenn das Wirtschaftsgut mit einem eigenen, der Mitunternehmerschaft fremden Zweck ausgestattet ist. So stellte der BFH sowohl in Bezug auf Anteile an Kapitalgesellschaften[118] als auch im Hinblick auf die Verpfändung von Wertpapieren zur Sicherheit an die Gesellschaft[119] den Interessen des Mitunternehmers in seiner Mitunternehmerschaft sein persönliches Anlageinteresse gegenüber und verneinte infolge einer Abwägung einen „Dienst" der Anteile und Wertpapiere an der betrieblichen Sphäre. Dieser Grundsatz der Interessenabwägung, der in einer jüngeren Entscheidung nochmals deutlich hervorgehoben wurde,[120] gilt auch für Grundstücke,[121] bei denen regelmäßig ein Eigeninteresse an der Vermietung gegeben ist.[122] Es genügt folglich nicht, dass das Wirtschaftsgut der Sphäre der Personengesellschaft untergeordnet ist, sondern auch das Interesse des Mitunternehmers im Wirtschaftsgut selbst – was freilich mit der Natur des Wirtschaftsgutes variiert – muss seinem Interesse in der Mitunternehmerschaft untergeordnet sein (relatives Unterordnungselement), damit von einem „dienen" ausgegangen werden kann.

2. „Fördern"

Ist ein Dienst an der Unternehmenssphäre zu verneinen, kann immer noch eine Förderung vorliegen. Das Verb „fördern" hat die Bedeutung „in seiner Entfaltung, bei seinem Vorankommen unterstützen, verstärken, begünstigen".[123] Das Wirtschaftsgut muss die Interessen der Personengesellschaft positiv berühren, um sie fördern zu können.[124] Während ein „Dienen" absolute und relative Unterordnung erfordert, kann eine Förderung daher auch vorliegen, wenn sich lediglich aufgrund der Verwirklichung anderweitiger, vorrangiger Zwecke positive Auswirkungen für die Sphäre der Personengesellschaft ergeben.

Dass der BFH dies ähnlich sieht, veranschaulicht die Entscheidung, dass die Förderung der Unternehmenssphäre z.B. auch durch die Belastung eines Grundstücks für betriebliche Schulden begründet werden kann.[125] Der Fall zeigt, dass eine wesentliche, anderweitige Zweckbestimmung (hier z.B. die Eigennutzung oder Vermietung des Grundstücks), einem „Förderungszusammenhang" gerade nicht entgegensteht. Der BFH lässt außerdem erkennen, dass eine Förderung auch bei absoluter Gleichrangigkeit von Beteiligung an der Personengesellschaft und Wirtschaftsgut vorliegen kann.[126] Beides ist beim Dienst terminologisch ausgeschlossen.

Eine Förderung ist m.E. dann nicht mehr gegeben, wenn das Wirtschaftsgut in seiner isolierten Bedeutung über der Sphäre der Personengesellschaft steht. Dann kann nur noch die Beteiligung an der Personengesellschaft dem Wirtschaftsgut förderlich sein, nicht aber umgekehrt. Der BFH bemerkte im Wege eines obiter dictum einst, dass eine Zuordnung zum SBV in derart gelagerten Fällen trotzdem daraus folge, dass eben nur die Personengesellschaft über SBV verfügen könne, nicht aber Kapitalgesellschaften oder andere Einzelwirtschaftsgüter.[127] Eine solche Auffassung widerspricht aber dem grundsätzlichen Erfordernis des „Förderns" oder „Dienens" und erweckt den Eindruck einer ergebnisorientierten Zuordnung, die nicht mit einer gesetzmäßigen Besteuerung zu vereinbaren und daher abzulehnen ist.[128]

3. „Mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen"

Der Begriff „Rechtsreflex"[129] entstammt dem Verwaltungsrecht und bezeichnet dem Bürger durch staatliches Handeln tatsächlich entstandene Vorteile, auf die jedoch kein Rechtsanspruch besteht.[130] Hierunter fallen etwa mittelbare privatrechtliche oder eigenwirtschaftliche Auswirkungen des hoheitliches Handelns.[131] Diese Definition ist nicht auf das Steuerrecht verallgemeinerungsfähig, denn SBV entsteht nicht durch staatliches Handeln, sondern aus der Initiative des Mitunternehmers heraus. Der Kerngedanke dürfte dennoch klar sein: der Rechtsreflex oder – um die Terminologie des BFH zu verwenden –

116 Vgl. zu Kapitalgesellschaftsbeteiligungen BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.b) = FR 1992, 688; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2007, 602 (604).

117 So die Wertung in BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 63; ähnlich *Bron*, DStZ 2011, 392 (397); zutreffend auch *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 2012, 785 (789).

118 Vgl. grundlegend BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241 unter 3.; zuletzt FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855 Rz. 67 f.; Rev. anhängig unter BFH – IV R 53/16.

119 Vgl. BFH v. 17.3.1966 – IV 186/63, BStBl. III 1966, 350; BFH v. 4.4.1973 – I R 159/71, BStBl. II 1973, 628 unter II.1.a); zuletzt FG Münster v. 20.4.2016 – 7 K 1376/13 F, rkr., BeckRS 2016, 94839.

120 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 20 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

121 Vgl. BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 unter 2.b) = FR 1997, 482; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 unter II.2.c) = FR 1999, 297 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 unter II.1. = FR 1999, 1112; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371 unter II.2.c) = FR 2009, 770; FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2008 – 6 K 2167/03 B, rkr., EFG 2008, 1952 (1953).

122 Vgl. FG Münster v. 27.11.2002 – 7 K 559/99 F, rkr., EFG 2003, 529 (531).

123 Vgl. *Wahrig-Burfeind*, Brockhaus, 2011, unter „fördern"; *Duden*, Online-Wörterbuch, 2018, unter „fördern", abrufbar unter https://www.duden.de/rechtschreibung/foerdern.

124 Vgl. *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 14 (15 f.).

125 Vgl. BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 = FR 1991, 111.

126 Der BFH verneinte die für ein „dienen" hinreichende Vorteilhaftigkeit von Anteilen an einer Schweizer AG aufgrund deren gewichtigen Eigengeschäftsbetrieb, schloss die Annahme einer Förderung – respektive gewillkürten SBV – aber nur wegen der zunächst fehlenden und dann verspäteten Bilanzierung aus, vgl. BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, FR 2012, 635 m. Anm. *Prinz* = BFH/NV 2012, 723 Rz. 29, 38.

127 Vgl. BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 unter 1.

128 In diese Richtung dürften auch zwei ältere Entscheidungen des BFH gehen, in denen festgestellt wurde, dass aus Geschäftsbeziehungen einseitig positive Effekte für eine Kapitalgesellschaft die Beteiligung des Mitunternehmers daran nicht zwingend zu Betriebsvermögen mache, vgl. BFH v. 12.3.1964 – IV 376/62 U, BStBl. III 1964, 424 (425); BFH v. 13.5.1976 – IV R 4/75, BStBl. II 1976, 617 unter 2.a).

129 Rechtsreflex und Reflexwirkung werden in der Folge synonym verwendet.

130 Vgl. *Detterbeck*, Verwaltungsrecht AT, 2018, Rz. 396; *Sachs* in *Stelkens/Bonk*, VwVfG, 9. Aufl. 2018, § 50 VwVfG Rz. 14.

131 Vgl. OVG Berlin v. 13.6.1958 – OVG II B 146/57, NJW 1958, 1843.

die „Reflexwirkung" zeichnet sich durch ihre Tatsächlichkeit einerseits und ein gewisses Maß an Zufälligkeit andererseits aus. Es handelt sich hierbei gerade nicht um abgesicherte Rechtspositionen, auf die ein Begünstigter vertrauen darf.

Das Vorliegen von schlichten Reflexwirkungen dürfte in den meisten Fällen bereits durch das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen sein, welches unabdingbare Voraussetzung für die Zuordnung zum SBV ist. Denn wenn Wirtschaftsgüter „wirtschaftlich ausnutzbare Vermögensvorteile" darstellen müssen, um als solche eingeordnet werden zu können,[132] indiziert dies bereits eine hinreichend sichere Rechtsposition. Bloß zufällige, tatsächliche Vorteile sind hiervon nicht erfasst, weswegen dieses Negativmerkmal wohl eher als Klarstellung seitens des BFH zu interpretieren ist. Entsprechendes gilt für den Terminus „mittelbare Effekte", da es auch hier bereits an der erforderlichen Kausalität mangeln dürfte.[133] Sofern aus einem bestehenden Wirtschaftsgut mittelbar günstige Effekte oder Reflexwirkungen auf die betriebliche Sphäre ausstrahlen, stellen diese jedenfalls keinen Dienst und keine Förderung dar. Ist ein günstiger Effekt hingegen planvoll beabsichtigte und zwangsläufige Folge des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre, kann eine Reflexwirkung nicht mehr befürwortet werden.[134] In diesen Fällen wird man eine Förderung anzunehmen haben.

4. Zusammenfassung

Für ein „Dienen" ist zum einen erforderlich, dass das Wirtschaftsgut in seiner Bedeutung unter die Sphäre der Personengesellschaft untergeordnet ist (absolutes Unterordnungselement). Zum anderen müssen die Interessen des Mitunternehmers in der Personengesellschaftssphäre die anderweitigen Interessen am Wirtschaftsgut, wie etwa ein Vermietungs- oder Anlageinteresse überwiegen (relatives Unterordnungselement).

Eine Förderung kann demgegenüber auch vorliegen, wenn entweder eines der beiden oder beide Unterordnungselemente nicht vorliegen. Konträr hierzu ist eine Förderung – gleichlaufend mit dem Dienst – dann ausgeschlossen, wenn das Wirtschaftsgut einzeln betrachtet in seiner Bedeutung über der Sphäre der Personengesellschaft anzusiedeln ist.

Reflexwirkungen treten tatsächlich und aufgrund von Erscheinungen gewisser Zufälligkeit auf, sie stellen niemals einen Dienst oder eine Förderung dar. Eine Reflexwirkung ist dann nicht mehr gegeben, wenn sie als planvoll beabsichtigte und zwangsläufige Folge des Sachzusammenhangs erscheint, insoweit liegt eine Förderung vor.

VI. Anwendung des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs auf bestimmte Fallgruppen

1. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

a) Komplementär-GmbH

aa) Absolute Unterordnung

Unproblematisch gestaltet sich bei Anteilen des Mitunternehmers an der Komplementär-GmbH das absolute Unterordnungselement. Dies folgt daraus, dass die Komplementär-GmbH mit der Übernahme der persönlichen Haftung und Geschäftsführung[135] eine gesellschaftsrechtliche Funktion in der Personengesellschaft erfüllt. Entsprechend ist die Beteiligung des Mitunternehmers an ihr der Sphäre der Personengesellschaft im Grundsatz untergeordnet.

Weitaus schwieriger ist die Frage zu beantworten, ob und inwieweit das persönliche Anlageinteresse des Mitunternehmers sich seinen mitunternehmerischen Interessen in der Personengesellschaft unterordnen lässt. In diesem Kontext ist zu bedenken, dass die Funktion eines Wirtschaftsgutes als Anlagewert einerseits und als Förderungs- oder Dienstinstrument für die Personengesellschaftssphäre andererseits nicht rechnerisch aufzuspalten sind.[136] Somit kann eine Beteiligung der Mitunternehmerschaft nur gänzlich oder überhaupt nicht dienen. Die pauschale Annahme eines „Dienens" jedweder Komplementär-GmbH-Beteiligung[137] ist aber abzulehnen.

bb) Relative Unterordnung

(1) Quantifizierung des Anlageinteresses

In seiner Entscheidung vom 16.4.2015[138] stellte der vierte Senat des BFH explizit klar, dass eine Minderheitsbeteiligung des Mitunternehmers an der Komplementär-GmbH regelmäßig dem privaten Anlageinteresse diene. Auch eine außergewöhnlich hohe Gewinnbeteiligung dieser ändere hieran nichts.[139] Der BFH stellt damit augenscheinlich eine Vermutung dahingehend auf, dass Minderheitsbeteiligungen des Mitunternehmers an Kapitalgesellschaften aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich keinen mitunternehmerischen, sondern nur privaten Interessen dienen. Er ließ jedoch offen, ab wann das Anlageinteresse gegenüber den Interessen des Mitunternehmers in der Personengesellschaft zurückzutreten hat.[140]

Voraussetzung dafür, dass dem Anlageinteresse des Mitunternehmers überhaupt Bedeutung zukommt, ist, dass die Komplementär-GmbH entweder einen Eigengeschäftsbetrieb[141] hat

132 Vgl. RFH v. 25.3.1942 – VI 358/41, RStBl. 1942, 434 unter 3.; BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370 (371); BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14 unter 1. = FR 1986, 624; *Kraft*/*Hohage*, DStR 2017, 62 (63).

133 Vgl. dazu oben.

134 Vgl. BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354 unter 2.c).

135 Vgl. § 164 S. 1 HGB.

136 Vgl. BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 unter II.2.c)bb).

137 Vgl. BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 unter I.2.b) = FR 1999, 262; OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.6.2016 – Verfügung betreffend Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DB 2016, 1907 unter I.

138 BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; dazu *Tiede*, StuB 2015, 703.

139 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 20 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; a.A. *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 714.

140 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 19 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

141 Als Indikator eines hinreichenden Eigengeschäftsbetriebs dienen bspw. der Umsatz oder Gewinn der PersG mit der KapG verglichen mit dem isolierten Gesamtumsatz oder Gesamtgewinn der KapG, vgl. bereits BFH v. 28.6.1989 – II R 242/83, BStBl. II 1989, 824 (825) unter Bezug auf den Gewinn; deutlicher noch BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 67.

oder (wesentliche) anderweitige Einkünfte[142] erzielt.[143] Investitionen in Beteiligungen sind regelmäßig mit Dividenden- oder Wertsteigerungserwartungen verbunden, die aber nur Gewicht erhalten, sofern die Gesellschaft (nachhaltige) Überschüsse erwirtschaftet, welche entweder ausgekehrt werden oder in thesaurierter Form den Wert der Beteiligung steigern können. Da das Recht auf Teilhabe am Gewinn und an den stillen Reserven der Gesellschaft gem. §§ 29 III 1, 72 S. 1 GmbHG im Grundsatz durch die Kapitalbeteiligung bestimmt wird, stellt die Höhe des Kapitalanteils – in Verbindung mit diesem Eigengeschäftsbetrieb – ein zutreffendes Maß zur Quantifizierung des Anlageinteresses dar.

(2) Quantifizierung des mitunternehmerischen Interesses

Einen Vorrang mitunternehmerischer Interessen hält der BFH nicht nur für möglich, sondern zwingend, wenn eine Beschlussfassung in der Komplementär-GmbH nur mit den Stimmen des Minderheitsgesellschafters möglich ist.[144] Der vierte Senat geht bei seiner Wertung vom Regelfall aus, dass die Stimmrechte den Kapitalanteilen folgen[145] und stellt damit schlussendlich auf den Stimmrechtsanteil ab.[146] Dies ist im Hinblick auf GmbH-Anteile grundsätzlich zu begrüßen.[147] Ein Halten der Komplementär-Beteiligung aufgrund mitunternehmerischer Interessen in der KG soll somit unstreitig sein, wenn dem Mitunternehmer in der GmbH mehr als 50 Prozent der Stimmrechte zustehen, da er hierdurch die Entscheidungen der GmbH und somit die Geschäftsführung der KG dominieren kann. Auf den Kapitalanteil soll es nach der Wertung des BFH in diesen Fällen überhaupt nicht ankommen.

Die stete Annahme eines Vorrangs mitunternehmerischer Interessen aufgrund einer Stimmrechtsmehrheit ist indes abzulehnen, da sie letztlich dem Abwägungserfordernis als bis dato getroffener Grundwertung der Rechtsprechung[148] widerspricht. Die Stimmrechte des Gesellschafters sagen nichts über sein Anlageinteresse aus und taugen deswegen isoliert betrachtet nicht für eine sachgerechte Interessenabwägung. So spricht eine geringe Zahl an Kapitalanteilen bei hohen Stimmrechten zwar in der Tat für ein vorrangiges Mitbestimmungsinteresse,[149] ein Stimmrechtsanteil von mehr als 50 Prozent bei noch höherem Kapitalanteil (z.B. 100 Prozent) lässt aber auch den gegenteiligen Schluss zu, dass das Kapitalanlageinteresse des Mitunternehmers im Vordergrund steht. Eine Vermutung in die eine oder andere Richtung, die der BFH nur bei Minderheitsbeteiligungen sieht,[150] verbietet sich insoweit. Im Ergebnis zutreffend ist aber die Konsequenz, dass der Einfluss auf die Geschäftsführung der KG und somit auch das Halten der Komplementär-Beteiligung im Interesse der Personengesellschaft durch die Stimmrechte konkretisiert wird. Kein tauglicher Indikator hierfür ist hingegen der Eigengeschäftsbetriebes der GmbH.[151]

(3) Fallgruppensystematisierung

(i) Stimmrechte > Kapitalanteil

Hat der Mitunternehmer mehr als die Hälfte der Stimmrechte und übersteigen diese seinen Kapitalanteil, wird man einen Vorrang seiner mitunternehmerischen Interessen vor dem Anlageinteresse annehmen können, da in diesem Fall eine Beschlussfassung in der GmbH nur mit seinen Stimmen möglich ist,[152] während sein Anlageinteresse aufgrund der niedrigeren Kapitalbeteiligung zurücktritt.

Es ist ungeklärt, ob auch ein kleinerer Teil der Stimmrechte – bei noch kleinerem Kapitalanteil – zu einem Vorrang der mitunternehmerischen Interessen führen kann. Die Mehrheit der eigenen Stimmrechte in einzelnen Beschlusssituationen – etwa, weil nicht alle Mitgesellschafter abstimmen – kann richtigerweise noch nicht dazu führen, da derartige Konstellationen ohne kollusives Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern für den Mitunternehmer nur als zufällige Reflexwirkung erscheinen. Gleichsam führen die Minderheitenrechte der §§ 50 I, 61 II 2, 66 I GmbHG (10 Prozent) noch nicht zu einem hinreichenden Ein-

142 Im Sachverhalt zur sogleich zu besprechenden Entscheidung hatte die Komplementär-GmbH zwar keinen Eigengeschäftsbetrieb, war aber zu 99 % am Gewinn der KG beteiligt, vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*. Es genügt aber auch, dass die Gesellschaft möglicherweise anderweitige Beteiligungen mit entsprechenden Erträgen hält, vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.12.1998 – 4 K 2899/95, rkr., EFG 1999, 271.

143 Andernfalls ist das Anlageinteresse – so überhaupt vorhanden – den mitunternehmerischen Interessen stets unterzuordnen, vgl. insoweit BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241 unter 3.

144 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 21 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*. Begründet wurde dies mit einem „erheblichen Einfluss" auf die Beschlussfassung in der GmbH und damit auf die Geschäftsführung der KG, welche gem. § 164 HGB der Komplementärin obliegt.

145 Wenngleich das Abstellen auf 10 Prozent der „Geschäftsanteile" auch für eine Betrachtung des bloßen Kapitalanteils sprechen könnte, vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 18 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

146 Ein Abstellen auf den Kapitalanteil würde das Erfordernis eines „Dienens" oder „Förderns" völlig ignorieren, denn der Kapitalanteil vermittelt losgelöst von Stimmrechten keinen Einfluss auf die GmbH und damit auch keine Einwirkungsmöglichkeit auf die Personengesellschaft. Ferner würde die gesetzliche Regelung der Gesellschafterrechte (§§ 45, 46 GmbHG) und des Grundsatzes der Vertretung durch den Geschäftsführer (§ 35 I GmbHG) ebenfalls unterlaufen, sollte man einen „erheblichen Einfluss" auf die Entscheidungen der Komplementär-GmbH zu voreilig bejahen.

147 Am Beispiel der Satzungsänderung zeigt sich, dass der Kapitalanteil im GmbH-Recht von geringerer Bedeutung ist, da § 53 I GmbHG im Gegensatz zu § 179 II AktG hierfür nicht die qualifizierte Kapital- und einfache Stimmenmehrheit, sondern nur die Stimmenmehrheit vorsieht, vgl. BGH v. 28.11.1974 – II ZR 176/72, NJW 1975, 212; *Harbarth* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 GmbHG Rz. 79; *Hoffmann* in Michalski, GmbHG, 3. Aufl. 2017, § 53 GmbHG Rz. 66. Maßgebend ist dabei die Zahl der abgegebenen Stimmen und nicht die Gesamtstimmenzahl, vgl. *Harbarth* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 GmbHG Rz. 79; *Hoffmann* in Michalski, GmbHG, 3. Aufl. 2017, § 53 GmbHG Rz. 65.

148 Vgl. zu Gesellschaftsbeteiligungen BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241 unter 3.; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855 Rz. 67 f.; Rev. anhängig unter BFH – IV R 53/16; zu Grundstücken BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 unter 2.b) = FR 1997, 482; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 unter II.2.c) = FR 1999, 297 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 unter II.1. = FR 1999, 1112; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371 unter II.2.c) = FR 2009, 770; FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2008 – 6 K 2167/03 B, rkr., EFG 2008, 1952 (1953).

149 Mehrstimmrechte führen nicht zu wirtschaftlichem Eigentum an den zugrunde liegenden Kapitalanteilen, vgl. *Kotzenberg/Geißler*, Ubg. 2018, 448 (449).

150 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 20 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

151 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 17 ff. = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; anders möglicherweise noch BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 unter 3. = FR 1990, 332.

152 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 21 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

fluss, da sie nur die Einberufung der Gesellschafterversammlung (§ 50 I GmbHG) und Auflösungssituationen (§§ 61 II 2, 66 II GmbHG) betreffen und letztlich keinen erdenklichen Einfluss auf die Entscheidungen in der GmbH vermitteln.[153] Schließlich dürfte Entsprechendes auch bei mindestens 25 Prozent der Stimmrechte gelten[154], da solche Sperrminoritäten[155] regelmäßig nur bei aperiodischen Entscheidungen einen Einfluss auf die Beschlussfassung vermitteln.[156] Die Geschäftsführung der KG liegt aber im Tagesgeschäft der Komplementär-GmbH, für das § 47 I GmbHG (wie auch § 133 I AktG) – sofern überhaupt Gesellschafter daran beteiligt sind – die Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit vorsieht. Ferner ist für die Überwachung und Berufung der Geschäftsführung gem. § 46 Nr. 5, 6 GmbHG gerade keine qualifizierte Mehrheit erforderlich.[157]

Ist der Anteil der Stimmrechte kleiner als 50 Prozent, besteht im Ergebnis kein hinreichender Einfluss über die GmbH auf die KG, weswegen regelmäßig dem Anlageinteresse des Mitunternehmers – auch bei einer noch so geringen Kapitalbeteiligung – Vorrang einzuräumen ist. Aufgrund der Abdingbarkeit der gesetzlichen Vorschriften durch den Gesellschaftsvertrag lässt sich dies aber nicht pauschalisieren, so kann etwas anderes in Fällen gelten, in denen der Gesellschaftsvertrag abweichend vom Regelfall des § 47 I GmbHG bei allen Entscheidungen ein qualifiziertes Mehrheitserfordernis vorsieht.[158]

(ii) Stimmrechte < Kapitalanteil

Sind die Stimmrechte des Mitunternehmers kleiner als der Kapitalanteil, wird man regelmäßig von einem vorrangigen Anlageinteresse auszugehen haben. Dies gilt auch, wenn die dem Mitunternehmer zuzurechnenden Stimmrechte mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte ausmachen. Die entgegenstehende Vermutung des BFH, dass bei mehr als 50 Prozent der Stimmrechte mitunternehmerische Interessen vorrangig seien,[159] ist aus den genannten Gründen abzulehnen.

(iii) Stimmrechte = Kapitalanteil

Hat der Mitunternehmer genauso viele Stimmrechte wie Kapitalanteile, was dem gesetzlichen Regelfall entspricht,[160] so ist zu differenzieren:

Erreichen die Anteile keine 50 Prozent, so handelt es sich um eine Minderheitsbeteiligung, im Rahmen derer nach der zutreffenden Wertung des BFH ein Vorrang des Anlageinteresses zu vermuten ist.[161] Erreichen die Anteile dagegen mehr als 50 Prozent, besteht umgekehrt eine Vermutung zugunsten einer Unterordnung des Anlageinteresses unter mitunternehmerische Interessen. Da der Kapitalanteil dem Stimmrechtsanteil entspricht, sollte diese jedoch widerlegbar sein: so spricht z.B. der Beteiligungserwerb zu einem Zeitpunkt, bevor die GmbH Komplementärin oder der Steuerpflichtige Mitunternehmer wurden, für einen Vorrang des Anlageinteresses.

(4) Ergebnis

Eine relative Unterordnung ist – vom gesetzlichen Regelfall ausgehend und ggf. widerlegbar – gegeben, sofern die Stimmrechte des Mitunternehmers 50 Prozent übersteigen und ihm außerdem weniger oder gleich viele Kapitalanteile zuzurechnen sind. In allen übrigen Fällen kann wegen vorrangigen Anlageinteresses keine relative Unterordnung befürwortet werden. In diesen Fällen stellt der Sachzusammenhang zwischen der Beteiligung an der Komplementär-GmbH und der betrieblichen Sphäre der KG kein „Dienen", sondern allenfalls ein „Fördern" dar.

Führt man diese Gedanken konsequent fort, so stellt diese absolute Mehrheit der Stimmrechte zugleich die Grenze des Dienstes dar. Besitzt der Mitunternehmer mittelbar über eine andere Kapitalgesellschaft weitere Anteile an der Komplementär-GmbH, so dienen diese nicht der Personengesellschaftssphäre, da der Mitunternehmer ohnehin bereits hinreichenden Einfluss auf die Geschäftsführung der KG nehmen konnte.[162] In diesen Fällen kommt allenfalls eine Förderung in Betracht.[163]

b) Anteile an der GmbH im Rahmen atypisch stiller Gesellschaften

Eine zusätzliche Beteiligung des Mitunternehmers einer GmbH & atypisch still kann der Sphäre der atypisch stillen Gesellschaft dienen, wenn sie ihr absolut untergeordnet ist und die Interessen des Mitunternehmers in der atypisch stillen Gesellschaft sein Anlageinteresse in der GmbH-Beteiligung überwiegt. Im Unterschied zur GmbH & Co. KG entsteht die GmbH & atypisch still erst dadurch, dass der Gesellschafter sich atypisch still an der GmbH beteiligt und sodann in der gleichzeitig entstehenden Innen-Personengesellschaft zum Mitunternehmer wird.[164] Über die stille Beteiligung an der GmbH

153 So wohl auch BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, FR 2012, 635 m. Anm. *Prinz* = BFH/NV 2012, 723 Rz. 31; a.A. *Tiede*, StuB 2015, 706.

154 Im Ergebnis gl. A. *Carlé*, BeSt 2015, 33 (34); a.A. hingegen *Wacker* in JbFStR 2010/11, 461 (471); *Tiede*, StuB 2015, 705.

155 Der Begriff rührt daher, dass zahlreiche wesentliche Gesellschafterbeschlüsse einer qualifizierten Dreiviertel-Mehrheit bedürfen, vgl. für einen Überblick z.B. *Drescher* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 47 GmbHG Rz. 47 f. Insbesondere zählen hierzu z.B. Änderungen an der Gesellschaftssatzung, vgl. §§ 53 II GmbHG, 179 II AktG, dazu statt vieler *Harbarth* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 GmbHG Rz. 79; *Hoffmann* in Michalski, GmbHG, 3. Aufl. 2017, § 53 GmbHG Rz. 65. Abzugrenzen sind solche qualifizierten Mehrheitsentscheidungen indes von bestimmten Grundentscheidungen, die der Zustimmung aller Gesellschafter bedürfen, wie z.B. dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages, vgl. *Drescher* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 47 GmbHG Rz. 60 m.w.N.

156 Vgl. zu den Fällen *Drescher* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 47 GmbHG Rz. 47 f. m.w.N.

157 Vgl. *Carlé*, BeSt 2015, 33 (34).

158 So auch BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 21 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

159 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 21 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

160 Vgl. § 47 II GmbHG; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 47 GmbHG Rz. 33, 66.

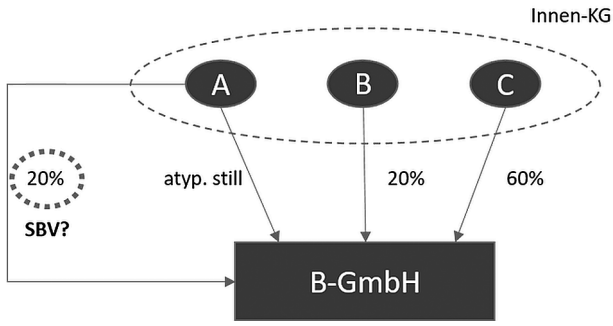
161 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 20 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

162 Vgl. zu einem gleichgelagerten Fall die ähnliche Auffassung der Rechtsprechung in BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 unter 2. b) = FR 2001, 529.

163 Ähnlich die Wertung in BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 66, wonach ein Dienst ausscheidet, wenn sich die positiven Effekte auf die PersG erst aus einer Zusammenschau mehrerer Beteiligungen ergibt.

164 Vgl. *Schmidt* in FS Bezzenberger, 2000, 401 (401 f.); *Schmidt* in MünchKomm/HGB, 3. Aufl. 2012, § 230 HGB Rz. 87. Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters ist unabdingbare Voraussetzung für die Entstehung der stillen Gesellschaft, vgl. *Fleischer/Thierfeld*, Stille Gesellschaft, 2008, 22.

begründet sich somit erst die Mitunternehmerstellung mit den daraus resultierenden Rechten und Pflichten in der stillen Gesellschaft. Die GmbH erfüllt im Gegensatz zur GmbH & Co. KG keine gesellschaftsrechtliche Funktion in der Innen-KG, sondern erbringt ihr gegenüber durch das Betreiben des Handelsgewerbes den einzigen Beitrag.[165]



Fraglich ist hier, ob die zweite Beteiligung des A (20 Prozent) notwendiges SBV sein kann. Ihre absolute Unterordnung unter die Innen-KG lässt sich gut begründen, da der Gesellschafter sich stets zur Förderung des Gesellschaftszwecks verpflichtet,[166] welcher zumeist im Betrieb des Handelsgewerbes liegen wird. Dieser Betrieb stellt aber wiederum den wesentlichen Beitrag der GmbH zur Innen-KG dar, weswegen eine Beteiligung des Mitunternehmers an der GmbH letztlich der stillen Gesellschaft untergeordnet ist.

Im Rahmen der relativen Unterordnung kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Der BFH hat den Dienstzusammenhang analog zu den Anteilen an der Komplementär-GmbH befürwortet, da die GmbH „wie ein Organ" für die Innen-KG tätig werde.[167] Das Abstellen auf Gleichheitsaspekte und der explizite Verweis auf das o.g. Urteil vom 16.4.2015[168] sprechen dafür, dass die Grundsätze der Komplementär-GmbH entsprechend gelten sollen. Da die GmbH regelmäßig nur einen Gewerbebetrieb hat, der vollständig der stillen Gesellschaft dient, wird eine GmbH-Beteiligung des Mitunternehmers zu vorrangigen Anlagezwecken nur schwer zu begründen sein, so dass im Regelfall eine relative Unterordnung und im Ergebnis ein „Dienen" gegeben sein wird.

c) Wirtschaftlich verflochtene Gesellschaften

aa) Absolute und relative Unterordnung

Kapitalgesellschaften, welche nicht die Geschäftsführung der KG innehaben, können gleichwohl mit dieser durch umfangreiche Geschäftsbeziehungen verbunden sein. Auch insofern kann die Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft eine dienende Funktion für die Personengesellschaftssphäre des Mitunternehmers haben.[169] Der BFH leitete den Dienstzusammenhang zum einen aus der Gesellschafteridentität,[170] zum anderen aus dem „dringenden Interesse" der Gesellschafter an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen durch „Beeinflussung der Geschäftspolitik der Kapitalgesellschaft"[171] ab. Ein „Dienen" soll jedoch nicht vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft einen erheblichen weiteren – die KG nicht berührenden – Geschäftsbetrieb unterhält.[172] Auch Geschäftsbeziehungen, wie sie im wirtschaftlichen Leben üblicherweise mit Dritten gepflegt werden, begründen keinen hinreichenden Dienstzusammenhang.[173]

Die Ergebnisse des BFH sind – verglichen mit dem hier vertretenen Ansatz – zutreffend. Das höchste deutsche Steuergericht verneinte den Dienst seit jeher bei Vorliegen eines nicht unerheblichen Eigengeschäftsbetriebes und beim Vorliegen fremdüblicher Geschäftsbeziehungen,[174] es wendet daher im Ergebnis ebenfalls die Kriterien der absoluten und relativen Unterordnung an.[175] Soweit der BFH in den ersten Urteilen noch auf die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft abstellte,[176] kann dies nach den Grundsätzen der neueren Rechtsprechung[177] nicht ausreichend sein, denn es muss sich ein besonderer Einfluss auf die *Personengesellschaftssphäre* ergeben, damit ein Dienst bejaht werden kann. Weder die Gesellschafteridentität, noch die Tatsache bloßer Geschäftsbeziehungen zwischen den Gesellschaften,[178] oder die Möglichkeit der Beeinflussung der Geschäftspolitik in der *Kapitalgesellschaft* stellen für sich genommen hinreichende Beurteilungskriterien dar.

Bereits wegen der vergleichbaren Interessenlage müssen die o.g. Grundsätze der relativen Unterordnung nicht nur für die Komplementär-GmbH, sondern für auch für Beteiligungen an

165 Vgl. BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 unter I.2.b) = FR 1999, 262.

166 Vgl. zur GmbH grundlegend *Ivens*, GmbHR 1988, 249 (249 ff.); *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 13 GmbHG Rz. 21; *Lieder* in Michalski, GmbHG, 3. Aufl. 2017, § 13 GmbHG Rz. 131;zur Kommanditgesellschaft *Weipert* in Münchener HdB GesR, 5. Aufl. 2019, § 13 Rz. 5 ff.; zum allgemeinen GesR *Schäfer* in MünchKomm/BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 BGB Rz. 142, 226.

167 Vgl. BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 unter I.2.b) = FR 1999, 262; hierauf verweisend auch FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, rkr., EFG 2001, 566 (566 f.).

168 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 Rz. 39 = FR 2015, 1131 m. Anm. *Wendt*.

169 Vgl. die Grundsatzentscheidungen des BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99; BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 = FR 1989, 688.

170 Die KG konnte dadurch verstärkt auf die GmbH – und vice versa – Einfluss nehmen, vgl. BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 unter 1.

171 Vgl. BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 3. = FR 1989, 688.

172 Vgl. BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 unter 5 = FR 1990, 332; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 unter II.2. b)aa) = FR 1998, 518; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855 Rz. 63; Rev. anhängig unter BFH – IV R 53/16.

173 Vgl. BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.a) = FR 1992, 688; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2007, 602 (604); *Schießl*, StuB 2008, 428 (429); *Schulze zur Wiesche*, StBp. 2010, 213 (215); *Bron*, DStZ 2011, 392 (396); *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 2012, 785 (787).

174 Vgl. BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 unter 5 = FR 1990, 332; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.a) = FR 1992, 688.

175 Vgl. insb. die neuere Rechtsprechung des BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 unter II.2.b)aa) = FR 1998, 518; BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, FR 2012, 635 m. Anm. *Prinz* = BFH/NV 2012, 723 Rz. 23; BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 55, 59; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2413/13 F, EFG 2016, 1855 Rz. 63; Rev. anhängig unter BFH – IV R 53/16.

176 Vgl. BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 unter 1.; BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 3. = FR 1989, 688.

177 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; anders allerdings wieder die Entscheidung des FG Nürnberg v. 25.7.2017 – 1 K 1266/15, EFG 2018, 649 mit Anm. *Tiedchen* Rz. 79; Rev. anhängig unter BFH – X R 38/17 zum Betriebsvermögen, wo eine Beteiligung von 45 % an einer Familienkapitalgesellschaft als ausreichend erachtet wurde.

178 Vgl. *Söffing*, BB 2003, 616 (617); *Desens/Blischke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 EStG Rz. F333 (Aug. 2016).

wirtschaftlich verflochtenen Kapitalgesellschaften gelten. Diese lässt sich nur annehmen, wenn dem Mitunternehmer mehr als 50 Prozent der Stimmrechte oder bei entsprechendem Gesellschaftsvertrag eine tagesgeschäftlich relevante Sperrminorität zustehen und sein Kapitalanteil gleichzeitig nicht höher ist als seine Stimmrechte.[179] Insbesondere im Urteil IV R 62/86 war ersteres nicht der Fall, da hier die klagende Kommanditistin nur i.H.v. 16 Prozent an der GmbH beteiligt war.[180] Auch im Urteil VIII R 66/96 ordneten die Richter eine 25-prozentige Beteiligung an einer verflochtenen AG dem SBV zu und nahmen insofern einen Dienst an.[181] Der BFH legte seinerzeit nicht dar, inwieweit es der Kommanditistin über ihre Beteiligung möglich gewesen wäre, auf die Geschäftspolitik der GmbH überhaupt Einfluss zu nehmen, um die Interessen der Personengesellschaft zu verwirklichen.[182] Auch ein möglicherweise vorrangiges Anlageinteresse des Mitunternehmers überging er völlig.[183] An anderer Stelle folgte der BFH den hier vertretenen Grundsätzen jedenfalls insoweit, als dass er zumindest regelmäßig eine „organisatorische und finanzielle Beherrschung" forderte.[184] Es fehlt im Ergebnis an einer gewissen Konsistenz, wenngleich die Tendenz der neueren Rechtsprechung einen klaren Schritt in die „richtige" Richtung darstellt.

Im Gegensatz zur relativen Unterordnung unterscheidet sich das absolute Unterordnungselement signifikant von der Komplementär-GmbH. Man wird bei Beteiligungen an zwei verschiedenen Unternehmen, welche lediglich durch Geschäftsbeziehungen miteinander verflochten sind, nicht ohne weiteres davon ausgehen können, dass die Kapitalgesellschaft der Personengesellschaft untergeordnet ist. Auch dies spiegelt der BFH aber zutreffend wider, da er die Erfüllung einer wesentlichen wirtschaftlichen Funktion der Personengesellschaft durch die Kapitalgesellschaft fordert.[185] Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft in der Art einer unselbstständigen Betriebsabteilung (z.B. als Vertriebs- oder Produktionsgesellschaft) tätig wird,[186] oder Organgesellschaft ist.[187] Folgerichtig kann jedoch der umgekehrte Fall, dass die Personengesellschaft eine Funktion der Kapitalgesellschaft übernimmt, dagegen mangels Unterordnung dann nicht ausreichend sein.[188] Zur Beurteilung dieser Frage dürfte es eher auf organisatorische und funktionale Aspekte innerhalb des Unternehmensverbundes ankommen, als auf wirtschaftliche Größen wie etwa Umsatz oder Gewinn.

Schließlich kommt auch bei Beteiligungen an wirtschaftlich verflochtenen Gesellschaften wieder eine Förderung der betrieblichen Sphäre in Betracht, sofern ein Dienst ausscheidet. Auch insofern gelten die Grundsätze zu Beteiligungen an der Komplementär-GmbH entsprechend.

bb) Besonderheiten der Rechtsform der Aktiengesellschaft

Eine wirtschaftlich mit der Personengesellschaft verflochtene Kapitalgesellschaft kann auch eine AG sein.[189] Aktiengesellschaften werden durch den Vorstand gem. § 76 I AktG *in eigener Verantwortung* geleitet, weswegen die Rechte der Aktionäre gegenüber GmbH-Gesellschaftern deutliche Einschränkungen erfahren. Dies zeigt sich u.a. darin, dass der Vorstand den Weisungen der Hauptversammlung grundsätzlich nicht zu folgen verpflichtet ist[190] und sich Zustimmungserfordernisse nur aufgrund Gesetz oder Satzung ergeben.[191]

Berücksichtigt man, dass die Entscheidung für oder gegen geschäftliche Beziehungen mit anderen Unternehmen eine Frage der Geschäftsführung darstellen dürfte, die den Aktionären gem. § 119 II AktG regelmäßig entzogen ist, so ist nicht denkbar, inwieweit selbst Mehrheitsaktionäre über ihre Rechte in der AG überhaupt Einfluss auf die verflochtene Personengesellschaft ausüben könnten.[192] Ein „Dienen" der Aktien wird man daher m.E. zumindest im Grundsatz verneinen müssen.[193] Abweichendes kann gelten, wenn die Satzung eine besondere Stärkung der Aktionäre durch tagesgeschäftliche Zustimmungsbedürfnisse vorsieht, wobei auch dann ein Rücktritt des Anlageinteresses hinter mitunternehmerische Interessen des Aktionärs äußerst fraglich ist, da insbesondere Gesellschafter von Publikums-Aktiengesellschaften in erster Linie Anlageinteressen verfolgen werden. In den meisten Fällen wird man lediglich eine Förderung begründen können.

2. Beteiligungen an anderen Personengesellschaften

Auch Beteiligungen an verschiedenen Personengesellschaften können einen Dienst- oder Förderungszusammenhang untereinander aufweisen. Ein „Dienen" dürfte insoweit sogar einfacher anzunehmen sein als bei Kapitalgesellschaften, da das

179 Vgl. dazu oben, S. 28 ff.

180 Gleichwohl waren die Anteile SBV, vgl. BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 = FR 1989, 688.

181 Vgl. BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 = FR 1998, 518.

182 Krit. hierzu auch *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 103.

183 Der BFH erkannte allerdings an, dass auch die verflochtene KapG – und der Mitunternehmer damit auch in Funktion des Kapitalgesellschafters – ein Interesse an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen mit der PersG haben musste, wenngleich er hieraus nicht die gebotene Schlussfolgerung einer Interessenabwägung zog, vgl. BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 unter 3. = FR 1989, 688.

184 Vgl. BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.c)aa) = FR 1992, 688; BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, FR 2012, 635 m. Anm. *Prinz* = BFH/NV 2012, 723 Rz. 21; BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 57.

185 Vgl. BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.a) = FR 1992, 688; BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, FR 1996, 562 = BFH/NV 1996, 736 unter 2.a); BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378 unter II.6. = FR 2007, 79 m. Anm. *Wendt*.

186 Vgl. BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, FR 1996, 562 = BFH/NV 1996, 736 Rz. 13; *Söffing*, DStZ 2003, 455 (460); *Schießl*, StuB 2008, 428 (429); *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 2012, 785 (788).

187 Vgl. BFH v. 24.4.1991 – II B 99/90, BStBl. II 1991, 623.

188 Gl. A. *Söffing*, DStZ 2003, 455 (457), der zutreffend auf den fehlenden Nutzen für die PersG hinweist.

189 Vgl. z.B. die Sachverhalte zu BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 = FR 1998, 518.

190 Vgl. *Vedder* in Grigoleit, 2013, § 76 AktG Rz. 27; *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 76 AktG Rz. 22; *Weber* in Hölters, 3. Aufl. 2017, § 76 AktG Rz. 37; *Dauner-Lieb* in Henssler/Strohn, GesR, 4. Aufl. 2019, § 76 AktG Rz. 9.

191 Vgl. § 119 I AktG. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellen Vorstandshandlungen dar, die hinreichend tief in die Mitgliedsrechte und Vermögensinteressen der Aktionäre eingreifen und Auswirkungen haben, die an die Notwendigkeit einer Satzungsänderung heranreichen, vgl. OLG Frankfurt v. 7.12.2010 – 5 U 29/10, NZG 2011, 62 unter II.B.1, mit Bezug auf die „Holzmüller-Entscheidung", BGH v. 25.2.1982 – II ZR 174/80, NJW 1982, 1703.

192 Hierfür spricht letztlich auch, dass der Vorstand gem. § 84 I 1 AktG nicht von der Hauptversammlung, sondern vom Aufsichtsrat bestellt wird, der ihn gem. § 111 I AktG überwacht. Es mangelt daher sogar an der Möglichkeit, effektiv Druck auf den Vorstand der AG auszuüben.

193 So wohl auch *Söffing*, BB 2003, 616 (617).

Personengesellschaftsrecht deutlich weitergehende Befugnisse der (Minderheits-)Gesellschafter vorsieht.[194] Dennoch ist die Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft im Rahmen der SBV-Identifikation irrelevant, da sie nach hier vertretener Auffassung bereits kein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt.[195]

3. Einzelwirtschaftsgüter

a) Grundsätze

Die Rangverhältnisse zwischen den Wirtschaftsgütern selbst, sowie zwischen den Gesellschafterinteressen sieht der BFH auch bei Einzelwirtschaftsgütern.[196] Dabei folgt die Möglichkeit einer Gleichrangigkeit der Wirtschaftsgüter selbst daraus, dass die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft zwar zivilrechtlich ein „Geflecht aus Rechtsverhältnissen",[197] steuerrechtlich indes den Anteil an einer Mehrzahl an Wirtschaftsgütern verkörpert.[198] Wenngleich sie nach hier vertretener Auffassung kein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt,[199] so sind die anteiligen Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer mittelbar über die Gesellschaft besitzt, mit seinen eigenen Einzelwirtschaftsgütern durchaus komparabel.

Gleichrangigkeit der Gesellschafterinteressen wird z.B. dann zu befürworten sein, wenn sowohl die Beteiligung an der Personengesellschaft im Hinblick auf ihr Ertragsinteresse als auch das Einzelwirtschaftsgut im Hinblick auf sein (privates) Anlageinteresse beim Mitunternehmer gleichermaßen Nutzen stiften. Dies ist etwa nicht der Fall, wenn mit dem Wirtschaftsgut des Mitunternehmers überhaupt keine[200] oder nur im Zusammenhang mit der Personengesellschaft bestehende Anlage- bzw. Ertragsaussichten verbunden sind. Ebenfalls liegt keine Gleichrangigkeit vor, wenn das private Anlageinteresse das betriebliche Interesse überwiegt – und vice versa.

Neben einem privaten Anlageinteresse kann der Mitunternehmer bezogen auf einzelne Wirtschaftsgüter auch ein eigenbetriebliches Interesse haben, denn häufig werden Wirtschaftsgüter, die einen Dienst- oder Förderungszusammenhang zur Personengesellschaftssphäre aufweisen, auch im Eigenbetrieb des Mitunternehmers eingesetzt.[201] Insofern ist ebenfalls an Gleichrangigkeit der Interessen zu denken. Der Mitunternehmer hat möglicherweise ein Interesse daran, das Wirtschaftsgut für die Belange des eigenen Betriebes gleichermaßen einzusetzen, wie es der Personengesellschaftssphäre dienen oder förderlich sein soll.

Im Ergebnis sind die Möglichkeiten einer absoluten und relativen Unterordnung auch für Einzelwirtschaftsgüter einer Einordnung zugänglich. Dabei lassen sich Wirtschaftsgüter unterscheiden, welche den Dienst- oder Förderungszusammenhang aus einem Nutzungsverhältnis mit dem Betrieb oder aus der bloßen Existenz ziehen. Scheidet ein „Dienen" wegen fehlender relativer oder absoluter Unterordnung des Wirtschaftsgutes aus, kann gleichwohl eine Förderung im Raum stehen.

b) Dienst- oder Förderungszusammenhang aufgrund eines Nutzungsverhältnisses

aa) Unmittelbares Nutzungsverhältnis

(1) Absolute Unterordnung

Die absolute Unterordnung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern ist unproblematisch. Sie folgt bereits daraus, dass das Wirtschaftsgut in diesem Fall „Nutzungsobjekt" ist. Objekt kann nur etwas sein, auf das ein bestimmtes Handeln gerichtet ist[202] und das sich insoweit dem Willen des Handelnden unterordnet. Auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Mitunternehmer oder die betriebliche Sphäre im Einzelfall kommt es insofern nicht an, da es kraft Nutzungsverhältnis der „Hoheit" der Personengesellschaft untergeordnet ist.

(2) Relative Unterordnung

Auch die Annahme einer relativen Unterordnung dürfte bei solchen Wirtschaftsgütern unstreitig sein, die bereits ihrer Natur nach zum Gebrauch in der Sphäre der Personengesellschaft zumindest geeignet – und auch nach objektiven Gesichtspunkten erkennbar bestimmt – sind. Dies ist z.B. der Fall bei Kraftfahrzeugen[203] oder Maschinen, die der Mitunternehmer bereits zum Zweck der Überlassung an den Betrieb angeschafft hat

194 § 119 I HGB sieht den Grundsatz der Einstimmigkeit von Gesellschafterbeschlüssen vor, weswegen ein Einfluss bei wirtschaftlichen Verflechtungen bspw. schneller bejaht werden könnte als bei Kapitalgesellschaften, hierzu wohl a.A. der BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 unter 2.d), der gerade deswegen eine „Beherrschungsmöglichkeit" regelmäßig verneint = FR 1991, 421.

195 Vgl. stv. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.3.b) cc) = FR 1991, 253 = FR 1991, 270 m. Anm. *Schwichtenberg*; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261 unter II.1.a) m.w.N. = FR 2010, 941 m. Anm. *Kempermann*; *Söffing* in JbFStR 1978/79, 199 (225 ff.); *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 410 (Nov. 2017); *Avella* in Frotscher/Geurts, EStG, Anh. § 15 EStG Rz. 225 (Aug. 2018).

196 Vgl. z.B. zu Wertpapieren BFH v. 17.3.1966 – IV 186/63, BStBl. III 1966, 350; BFH v. 4.4.1973 – I R 159/71, BStBl. II 1973, 628 unter II.1.a); zuletzt FG Münster v. 20.4.2016 – 7 K 1376/13 F, rkr., BeckRS 2016, 94839; zu Grundstücken BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 unter 2.b) = FR 1997, 482; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 unter II.2.c) = FR 1999, 297 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 unter II.1. = FR 1999, 1112; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371 unter II.2.c) = FR 2009, 770; FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2008 – 6 K 2167/03 B, rkr., EFG 2008, 1952 (1953).

197 *Schmidt* in MünchKomm/HGB, 4. Aufl. 2016, § 105 HGB Rz. 169.

198 Vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.3.b)cc) = FR 1991, 253 = FR 1991, 270 m. Anm. *Schwichtenberg*; *Mayer*, DB 2003, 2034 (2035); *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 461.

199 Siehe oben; a.A. z.B. *Hebeler*, BB 1998, 206 (208); kritisch auch bereits *Groh*, StuW 1995, 383 (385).

200 In diesem Fall wird es bereits an der Förderungseignung des Wirtschaftsgutes fehlen, vgl. dazu oben.

201 Vgl. so deutlich BFH v. 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356 = FR 1980, 331 (357); BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, FR 2018, 319 = BFH/NV 2017, 685 Rz. 24; s. ferner z.B. die Fälle zu BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750; BFH v. 19.2.1981 – IV R 141/77, BStBl. II 1981, 433, insb. unter 2.

202 Vgl. *Duden*, Online-Wörterbuch, 2018, unter „Objekt", abrufbar unter https://www.duden.de/rechtschreibung/Objekt.

203 Vgl. zum Betriebsvermögen insoweit *Drüen*, DB 2003, 2351 (2355).

oder die er später überlässt.[204] Derartige Wirtschaftsgüter – inklusive ihrer Nutzung – stehen weder gleichrangig neben der Personengesellschaftssphäre, noch sind mit ihnen wesentliche, abzuwägende Eigeninteressen verbunden. Abweichendes gilt nur, sofern die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter eigenbetriebliche Interessen berühren, welche mindestens gleich zu gewichten sind wie die Interessen in der Personengesellschaft. Dann kann allenfalls eine Förderung der Unternehmenssphäre, nicht aber ein „Dienen" angenommen werden.

Schwieriger gestaltet sich die Abwägung, wenn die Wirtschaftsgüter mit weiteren Funktionen ausgestattet sind, die der Unternehmenssphäre grundsätzlich fremd sind und die in der Folge ein privates Anlageinteresse begründen könnten. Insbesondere ist dies bei Grundstücken möglich.[205] Auch insoweit spricht jedoch viel für die grundsätzliche Annahme eines Dienstes: zwar hat der Mitunternehmer möglicherweise vom Unternehmen losgelöste Ertragsabsichten, jedoch kann die Tatsache, dass die Nutzung ausgerechnet durch die Personengesellschaft erfolgt, nicht unbeachtet bleiben. Hierdurch unterwirft der Mitunternehmer seine privaten Anlageinteressen eindeutig denen im Unternehmen und macht außerdem nach außen hin deutlich, dass er durch die Überlassung in erster Linie den Bedürfnissen der Gesellschaft tragen will.

Die vorstehenden Überlegungen verursachen Erklärungsnot, wenn der Mitunternehmer der Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut zu fremdüblichen Bedingungen überlässt. Bei fremdüblichen Bedingungen steht das Interesse des Mitunternehmers an Einnahmenerzielung auf einer Stufe mit seinem Interesse in der Personengesellschaftssphäre. Andernfalls lassen sich fremdübliche Bedingungen mit dem „eigenen" Unternehmen schlechterdings erklären. Auch nach der Rechtsprechung sind fremdübliche Bedingungen bei Einzelwirtschaftsgütern eher ein Indiz gegen die Einordnung als SBV, und somit eines Dienstes.[206] Im Fall fremdüblicher Nutzungsüberlassungen sind daher grundsätzlich gleichrangige Interessen anzunehmen, was gegen ein „Dienen" und für eine „Förderung" spricht. In argumentum e contrario sollten nicht fremdübliche Bedingungen dann stets einen Dienst begründen, da sie den Vorrang der Gesellschaftsinteressen klar vor dem privaten oder eigenbetrieblichen Interesse des Mitunternehmers hervortreten lassen.

bb) Mittelbares Nutzungsverhältnis

(1) Absolute Unterordnung

Ein Nutzungsverhältnis kann zwischen der Personengesellschaft und dem Wirtschaftsgut des Mitunternehmers auch mittelbar dergestalt bestehen, dass die Nutzungsüberlassung über einen zwischengeschalteten Dritten erfolgt.[207] Wenngleich das Nutzungsverhältnis nur mittelbar besteht, kann die Sache zunächst nicht anders liegen als bei einem unmittelbaren Nutzungsverhältnis, denn das Wirtschaftsgut ist in seiner Bedeutung kraft (tatsächlicher) Nutzung der Hoheit der Personengesellschaft untergeordnet. Freilich setzt dies voraus, dass das Wirtschaftsgut in seinem Gehalt auch der Sphäre der Personengesellschaft und nicht dem Dritten zugutekommt.[208]

(2) Relative Unterordnung

Die mittelbare Nutzung durch die Personengesellschaft schließt ein privates Anlageinteresse des Mitunternehmers nicht aus, sondern spricht zunächst dafür, dass dieses im Vordergrund steht, denn andernfalls wäre eine unmittelbare Überlassung naheliegender. Dies dürfte zumindest in Fällen gelten, in denen der Mitunternehmer keinen oder nur geringen (rechtlichen oder faktischen) Einfluss auf die Untervermietung durch den Dritten hat.[209] Beherrscht der Mitunternehmer den Dritten dagegen faktisch oder rechtlich, so spricht alles für den Vorrang seines Interesses in der Personengesellschaft, da der Mitunternehmer den Bedürfnissen der Gesellschaft den Vorzug gibt, indem er die Überlassung des Wirtschaftsgutes (mittelbar) an sie veranlasst. Die Ausführungen zur unmittelbaren Nutzung gelten insoweit entsprechend, das Wirtschaftsgut dient dann der betrieblichen Sphäre. Insoweit besteht Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.[210]

Die Problematik um mittelbare Nutzungsverhältnisse macht deutlich, dass es bei der Frage des „Dienens" oder „Förderns" nicht auf formaljuristische, sondern tatsächliche Verbindungen ankommt. Es genügt z.B. regelmäßig, dass der Mitunternehmer ein Wirtschaftsgut tatsächlich für den Betrieb der Personengesellschaft einsetzt.[211] Auch hier gelangt der objektivierte Dienst- und Förderungszusammenhang aber zu zutreffenden Ergebnissen, denn in § 41 AO hat der Gesetzgeber im Steuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtung den eindeutigen Vorzug vor einer (zivil-)rechtlichen Sichtweise eingeräumt.[212]

204 Hierbei handelt es sich um die einschlägigen Fälle des § 15 I 1 Nr. 2 EStG, vgl. nur *Bode* in Blümich, EStG, § 15 EStG Rz. 527 (Sep. 2016); *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 514.

205 Vgl. BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 unter 2.b) = FR 1997, 482; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 unter II.2.c) = FR 1999, 297 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371 unter II.2.c) = FR 2009, 770; FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2008 – 6 K 2167/03 B, rkr., EFG 2008, 1952 (1953).

206 Vgl. zur Betriebsaufspaltung BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 unter II.5. = FR 1993, 781; BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 unter II.2. = FR 1995, 467; allgemein FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2008 – 6 K 2167/03 B, rkr., EFG 2008, 1952 (1954).

207 Bei Grundstücken z.B. über Untermietverträge, vgl. BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 = FR 1981, 307; BFH v. 26.3.1987 – IV R 23/85, BFH/NV 1987, 507; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 = FR 1994, 186; BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578 = FR 2005, 887; oder die Vermietung durch den Erbbauberechtigten, s. BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 = FR 1994, 676.

208 Vgl. BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390 unter II.1.b).

209 Im Ergebnis wohl gl. A. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 220 f.; *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 737 (Aug. 2017); a.A. hingegen BFH v. 22.8.2007 – IV B 120/07, BFH/NV 2008, 1320 unter II.2.a).

210 Vgl. BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 unter 3 = FR 1981, 307; BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 unter I.3.c) = FR 1994, 676.

211 Vgl. bereits *Wörner*, DStZ 1980, 203 (207).

212 Vgl. u.a. BFH v. 17.2.2004 – VIII R 26/01, BStBl. II 2004, 651 unter II.4.c) bb) = FR 2004, 846; *König* in König, AO, 3. Aufl. 2014, § 41 AO Rz. 1; *Ratschow* in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 41 AO Rz. 1.

c) Dienst- oder Förderungszusammenhang aufgrund der Existenz

aa) Absolute Unterordnung

Ein „Dienen" ist auch durch die bloße Existenz eines Wirtschaftsgutes vorstellbar. Es kommt z.B. in Frage, sofern der Mitunternehmer eine wertsichernde Option[213] oder andere, einer Besicherung fähige Wirtschaftsgüter[214] hält. Die Existenz von Wirtschaftsgütern, bei denen nur die *Möglichkeit* der Anlage besteht, kann hingegen fördernd wirken.[215]

Die absolute Unterordnung ist bei dieser Art von Wirtschaftsgütern weniger eindeutig zu beurteilen, denn es liegt gerade kein – eindeutig unterordnendes – Nutzungsverhältnis vor. Die Verknüpfung mit der betrieblichen Sphäre ist schwächer als im Falle mittel- oder unmittelbarer Leistungsbeziehungen. M.E. bietet die Frage, ob das Halten des Wirtschaftsgutes für sich genommen wirtschaftlich sinnvoll ist, eine gute Differenzierung: im Fall der Put-Option ist dies gerade nicht der Fall, da Optionen ihren wirtschaftlichen Gehalt von einem Basiswert ableiten.[216] Diese Akzessorität indiziert eine Unterordnung der Option unter die Personengesellschaftssphäre, da sie vom Preis des Basiswertes (z.B. dem Betrieb selbst[217]) abhängig ist. Entsprechendes gilt für Hypotheken[218] und Bürgschaften[219], welche für betriebliche Verpflichtungen eingegangen wurden. Demgegenüber sind z.B. Wertpapiere oder Grundstücke einer betriebsunabhängigen Existenz fähig und daher ohne direktes Nutzungsverhältnis nicht unbedingt der betrieblichen Sphäre untergeordnet.

bb) Relative Unterordnung

Die Interessenabwägung folgt letztlich den vorstehenden Differenzierungen. Aufgrund der Akzessorität kann kaum ein Zweifel daran bestehen, dass die Interessen des Mitunternehmers im Einzelwirtschaftsgut deutlich hinter denen der Gesellschaft zumindest zurücktreten, sofern man in diesen Fällen überhaupt ein außerbetriebliches Interesse wird befürworten können. Da es bei Grundstücken, Wertpapieren o.Ä. regelmäßig bereits an einer absoluten Unterordnung fehlen wird und der Dienst bereits deswegen ausscheidet, bedarf es der Interessenabwägung nicht mehr. In diesen Fällen kann nur eine Förderung in Frage kommen.

VII. Schlussbetrachtung

1. Wesentliche Ergebnisse des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs

Nach dem Ansatz des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhang wird ein Dienst an der betrieblichen Sphäre durch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH – ausgehend vom gesetzlichen Regelfall – nur erreicht, wenn der Mitunternehmer mehr als 50 Prozent der Stimmrechte bei gleichem oder geringerem Kapitalanteil besitzt. Nur in diesen Fällen stellt die Beteiligung daher im Grundsatz notwendiges SBV dar. Dies gilt für GmbH-Beteiligungen im Rahmen atypisch stiller Gesellschaften und Beteiligungen an wirtschaftlich verflochtenen Gesellschaften entsprechend, allerdings mit den folgenden Einschränkungen: zum einen kann die Beteiligung an einer wirtschaftlich verflochtenen Aktiengesellschaft regelmäßig nur Förderungswirkung entfalten. Zum anderen liegt das absolute Unterordnungselement nicht bereits kraft Übernahme der Geschäftsführung oder persönlichen Haftung vor, sondern ist erst mit der Übernahme einer Funktion der Personengesellschaft positiv festzustellen.

Bei Einzelwirtschaftsgütern liegt ein „Dienen" regelmäßig bei unmittelbar-fremdunüblicher Nutzungsüberlassung sowie bei mittelbarer Nutzungsüberlassung unter Beherrschung der Mittelsperson vor. Wirtschaftsgüter, welche nicht mittel- oder unmittelbar zur Nutzung überlassen werden, dienen dann der betrieblichen Sphäre, wenn ihr wirtschaftlicher Gehalt von der Personengesellschaft abhängt, sie insoweit akzessorisch sind.

2. Abweichungen von der ständigen BFH-Rechtsprechung

Die Einordnung von Wirtschaftsgütern als SBV nach dem objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhang führt in den meisten Fällen zu den auch vom BFH vertretenen Ergebnissen. In drei Fällen ergeben sich Ergebnisabweichungen dem Grundsatz nach:

Sachverhalt	Lösung nach der Objektivierung des Dienst- oder Förderungszusammenhangs	Lösung des BFH
Überordnung des Wirtschaftsgutes über die PersG-Sphäre	In keinem Fall Dienst oder Förderung der PersG-Sphäre	Teilweise auch Förderung oder Dienst an der PersG-Sphäre angenommen
Fremdübliche Bedingungen bei Überlassung von Wirtschaftsgütern	Kein Dienst, allenfalls Förderung der PersG-Sphäre	Regelmäßig Dienst an der PersG-Sphäre
Beteiligung an KapG mit Stimmrechten > 50 %	Je nach Gewichtung des Anlageinteresses kein Dienst, sondern nur Förderung der PersG-Sphäre	Stets Dienst an der PersG-Sphäre

Die erste Fallgruppe behandelt eine Frage, in welcher der BFH bereits unterschiedliche Sympathien hat durchblicken lassen.[220] Die zweite Fallgruppe gelangt in beiden Fällen zu gleichen Rechtsfolgen, allerdings auf unterschiedlichen Wegen. Während der BFH ein „Dienen" direkt befürwortet, verneint der hier vertretene Ansatz ein solches zunächst, rechnet aber die Wirtschaftsgüter aufgrund der Anwendbarkeit von § 15 I 1 Nr. 2 EStG dennoch unmittelbar dem SBV zu.[221] Die dritte

213 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 6.9.2016 – 6 K 6064/14, EFG 2016, 1862 Rz. 40; Rev. anhängig unter BFH – IV R 48/16.

214 Z.B. ein Mietwohngrundstück, vgl. BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 = FR 1991, 111.

215 Vgl. BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40 unter 3.c) = FR 1980, 123; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 unter II.1.c) = FR 1998, 493.

216 Vgl. *Ruschkowski* in Eilers/Röding/Schmalenbach, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, Kap. G.III., Rz. 131, 137; *Bieg* et al., Finanzierung, 2016, 298 f.

217 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 6.9.2016 – 6 K 6064/14, EFG 2016, 1862.

218 Vgl. zur Akzessorität der Hypothek von der Hauptforderung *Lieder* in MünchKomm/BGB, 7. Aufl. 2017, § 1113 BGB Rz. 95; *Wenzel* in Erman, BGB, 15. Aufl. 2017, § 1113 BGB Rz. 2; *Staudinger* in Schulze, BGB, 10. Aufl. 2019, § 1113 BGB Rz. 2.

219 Vgl. § 767 I BGB; *Habersack* in MünchKomm/BGB, 7. Aufl. 2017, § 765 BGB Rz. 61; *Zetsche* in Erman, BGB, 15. Aufl. 2017, § 765 BGB Rz. 2; *Staudinger* in Schulze, BGB, 10. Aufl. 2019, § 765 BGB Rz. 2.

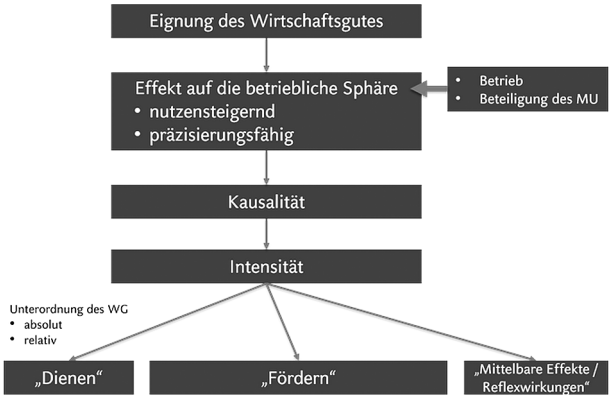
220 SBV im Ergebnis ablehnend BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112 Rz. 63; anders hingegen BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 unter 1.

221 Dies folgt m.E. daraus, dass § 15 I 1 Nr. 2 EStG heute von der h.M. als Zurechnungsnorm verstanden wird, vgl. erstmalig BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 unter II.2.b); BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97,

Fallgruppe ist die einzige, welche auch unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich zieht, da nach dem BFH stets SBV anzunehmen ist,[222] während dies nach dem hier vertretenen Lösungsansatz im Einzelfall – namentlich bei überwiegendem Anlageinteresse – gleichwohl anders zu bewerten ist.

3. Systematische Darstellung des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre

Die Beziehung zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre lässt sich mit der folgenden Systematik beschreiben:

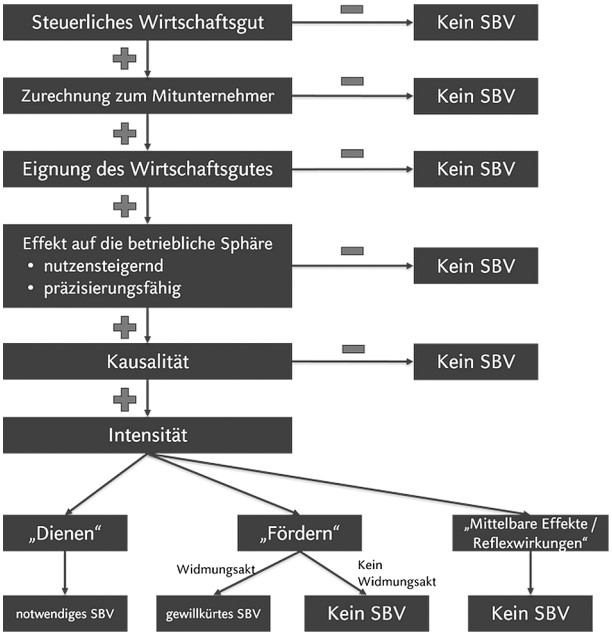


Der Sachzusammenhang durch ein „Dienen“ erhält durch den entwickelten Ansatz schärfere Konturen, als dies bislang der Fall war. Liegt eines der beiden Elemente (absolute oder relative Unterordnung) nicht vor, kann gleichwohl eine Förderung befürwortet werden. Mittelbare Effekte und Reflexwirkungen werden aufgrund ihrer Zufälligkeit in den meisten Fällen bereits durch eines der oberen Kriterien ausgeschlossen sein, ihr Anwendungsbereich ist eng begrenzt. Der Sachzusammenhang durch Förderung weist den größten Umfang auf.

In den meisten Fällen, in denen ein „Dienen“ anzunehmen ist, wird ohnehin auch eine betriebliche Veranlassung vorliegen. Unstreitig gilt dies, wenn die Eigenschaft als Wirtschaftsgut und sodann als SBV erst durch betriebliche Handlungen begründet wurde.[223] Auch im Übrigen wird man aber davon ausgehen können, dass der Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und Personengesellschaftssphäre auf einer gewissen betrieblichen Veranlassung beruht. Umgekehrt dürfte eine betriebliche Veranlassung auch eine Unterordnung des Wirtschaftsgutes unter die Unternehmenssphäre, sowie eine Unterordnung der Mitunternehmerinteressen im Unternehmen unter seine anderweitigen Interessen nach sich ziehen. Fälle, in denen ein Wirtschaftsgut betrieblich veranlasst zugeführt wurde, jedoch dem Betrieb nicht dienen oder ihn fördern kann, sind zwar bei allgemeinem Betriebsvermögen, jedoch kaum bei SBV vorstellbar.[224] Es kommt somit nicht zu Kollisionen zwischen dem Dienst- und Förderungszusammenhang und dem Veranlassungsprinzip.

4. Systematische Darstellung des SBV-Identifikationsprozesses

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Rechtsfolgen verschieden möglicher Intensitäten des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre lässt sich der Prozess der Identifikation des SBV-Tatbestandes anhand des folgenden Schaubildes verdeutlichen:



Hauptsächliches Entwicklungsziel dieses Prozesses ist die Identifikation – insbesondere des notwendigen – SBV aus Sicht des Steuerpflichtigen. Diese ist im Vorfeld notwendig zur Vermeidung des Risikos, dass im Rechtskreis des Unternehmers unerkanntes notwendiges SBV vorzufinden ist, welches zu einem späteren Zeitpunkt ungewollte Rechtsfolgen nach sich ziehen kann. Der Prozess begegnet damit auch dem Problem, dass SBV nicht zwingend die Kenntnis des Steuerpflichtigen voraussetzt und macht außerdem deutlich, warum es weniger auf die Unterscheidung zwischen SBV I und II, sondern eher auf eine Grenzziehung zwischen „Dienen“ und „Fördern“ ankommt: Im Bereich des „Förderns“ ist ohnehin noch auf die Willensrichtung des Mitunternehmers zu achten, er muss die Wirtschaftsgüter der betrieblichen Sphäre durch Widmungsakt erst

BStBl. II 2000, 399 unter B.IV.1.c) = FR 1999, 753; BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830 unter 2.a) = FR 2006, 23 m. Anm. *Wendt*; BMF v. 18.1.1996 – ESt VII/97 zu TOP 5, BStBl. I 1998, 583 unter 2.c); *Kempermann* in FS Flick, 1997, 445 (449 f.); *Brandenberg*, DB 1998, 2488 (2490); *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei PersG, 2000, S. 200 f.; ferner *Ley*, Kösdi 2003, 13907 (13915); *Schmitz*, NWB 2010, 425 (426); *Friedrich* in Beck'sches Handbuch PersG, 4. Aufl. 2014, § 6 Rz. 91; *Bode* in Blümich, EStG, § 15 EStG Rz. 465 (Sep. 2016).; *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 758 (Aug. 2017); *Wacker* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 534; a.A. hingegen *Graf Kerssenbrock*, BB 2000, 763 (769); *Söffing*, DB 2007, 1994 (1995 ff.); *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15 EStG Anm. 531 (Aug. 2017); *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rz. 133; *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 EStG Rz. 77 (Aug. 2018).

222 Vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 21 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.

223 Vgl. z.B. BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624; ähnlich BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 unter II.1.a) = FR 1988, 130; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1988, 37 unter 5. = FR 1988, 638.

224 So ist ein Wirtschaftsgut, wenn es als betriebliche Gegenleistung angenommen wird, ohne jemals im Betrieb nutzbar zu sein, gleichwohl Betriebsvermögen, vgl. BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 unter II.1.a) = FR 1988, 130; *Sparrer*, Sonderbetriebsvermögen, 2007, S. 137. Im SBV liegt dies anders, da die Zuführung der Gegenleistung zum SBV des *Gesellschafters* im Umkehrschluss gerade nicht betrieblich veranlasst sein kann.

zuführen. Geschieht dies nicht, liegt kein SBV vor. Umgekehrt sind Widmungsakte – insbesondere, wenn sie dem Mitunternehmer zuzurechnende Wirtschaftsgüter betreffen – vergleichsweise einfach zu erkennen.

In seiner bisherigen Ausgestaltung bietet der Prozess noch keine Lösung für die Tatsache, dass dem (S)BV im Grundsatz auch Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind, die im Betrieb noch nicht genutzt werden, gleichwohl hierzu bestimmt sind.[225] Diese sind dann – und nur dann – notwendiges SBV, wenn die Verwendung für betriebliche Zwecke nicht nur möglich, sondern bereits sicher ist.[226] Das Problem lässt sich jedoch klären, wenn man den Begriff des „Dienens" nicht nur auf den gegenwärtigen Zeitpunkt, sondern auch zukunftsbezogen interpretiert. Von den üblichen Konstellationen notwendigen SBV unterscheidet sich der Fall nur darin, dass das „Dienen" nicht bereits vorliegt, sondern nur sicher und endgültig feststeht. Ist dies aber der Fall, so lassen sich auch heute schon absolute und relative Unterordnung befürworten, so dass im Ergebnis doch wieder ein „Dienen" vorliegt. Im Grunde handelt es sich um ein „Zirkularitätsproblem".

Die hier entwickelte Systematik darf dennoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass Ergebnisse gleicher Fallgruppen je nach zugrunde liegendem Sachverhalt anders oder gar gegenteilig ausfallen können. Gerade die Erwägungen zu Anteilen an Kapitalgesellschaften zeigen deutlich, dass sich insoweit jede schematische Lösung verbietet. So bleibt insbesondere die Frage der Interessenabwägung im Rahmen der relativen Unterordnung einer Würdigung des Einzelfalls vorbehalten. *Schneider* konstatiert, je bedeutender z.B. der eigene Geschäftsbetrieb einer Kapitalgesellschaft sei, umso wahrscheinlicher sei es auch, dass das private Anlageinteresse des Mitunternehmers seine Interessen in der Sphäre der Personengesellschaft überwiege.[227] Dieses – nachvollziehbare – Abstellen auf eine Wahrscheinlichkeit ist aus der bilanzsteuerlichen Rückstellungsbildung bekannt, wonach eine Inanspruchnahme als wahrscheinlich gilt, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen.[228] So ließe sich auch hier m.E. gut vertreten, die Interessen des Mitunternehmers danach abzuwägen, wofür mehr oder gewichtigere Gründe sprechen. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Privat- oder (Sonder-)Betriebsvermögen ist und bleibt in letzter Instanz eine Tatsachen- und somit Einzelfallfrage,[229] die sich nicht allgemeingültig klären lassen wird.

225 Vgl. dazu *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 44.

226 Vgl. BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829 = FR 1991, 450 m. Anm. *Schmidt*; *Wörner* in StbJB 1989/90, 207 (224); *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 44; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4 EStG Rz. 143.

227 Vgl. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 2000, S. 102. Er weist auf der gleichen Seite außerdem zutreffend auf einen diesbezüglichen Wertungswiderspruch des BFH zu den Fallgruppen „wirtschaftliche Verflechtung" und „Komplementär-GmbH" hin.

228 Vgl. in st. Rspr. BFH v. 1.8.1984 – I R 88/80, BStBl. II 1985, 44 = FR 1985, 49; BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 unter II.1.; BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 unter II.2.a) = FR 2002, 624; BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 = FR 2006, 474.

229 Gl. A. *Prinz*, DB 2010, 972 (973).

*Prof. Dr. Susanne Tiedchen, Cottbus**

Der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG

Inhaltsübersicht

I. Die Vorgeschichte
1. Der Mantelkauf in der früheren Rechtsprechung des BFH
2. § 8 Abs. 4 KStG 1990
3. § 8 Abs. 4 KStG 1997
II. § 8c KStG
III. Die Entscheidung des BVerfG
1. § 8c Satz 1 KStG bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. verfassungswidrig
2. Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F.?
3. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG i.V.m. § 8d KStG?
IV. Die Folgen
1. BMF, Schr. v. 28.11.2017
2. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
3. Neuregelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften
a) Notwendigkeit einer Neuregelgung
b) Ausgestaltung der Neuregelung
c) Eigener Vorschlag

Mit Beschluss vom 29. März 2017 hat das Bundesverfassungsgericht § 8c Satz 1 bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. für verfassungswidrig erklärt. Damit ist teilweise geklärt, inwieweit die Einschränkung der Verlustnutzung von Kapitalgesellschaften zulässig ist. Gleichwohl bleiben noch offene Fragen. Der Beitrag zeichnet die Geschichte der Regelung nach, beschreibt die derzeitige rechtliche Situation und macht einen Vorschlag für eine gesetzliche Neuregelung.

The German Constitutional Court issued a decision on March 29, 2017, declaring Art. 8c of the German Corporate Tax Act partly unconstitutional. This clarifies in part, to which extent the use of losses of former fiscal years may be limited. Still there are open questions. The article traces the history of the provision, describes the current legal situation and proposes a new regulation.

I. Die Vorgeschichte

1. Der Mantelkauf in der früheren Rechtsprechung des BFH

Vorgängervorschrift des § 8c KStG war § 8 Abs. 4 KStG, der mit dem Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988[1] in das Gesetz gelangte und mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997[2] modifiziert wurde. Der Grund für das ursprüngliche Tätigwerden des Gesetzgebers war – wie nicht selten – eine Änderung der Rechtsprechung des BFH, und zwar zu sog. Mantelkaufgestaltungen.

Als Mantelkauf bezeichnet man den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft – in aller Regel einer GmbH –, die nicht mehr wirtschaftlich tätig ist und über kein nennenswertes Betriebsvermögen, wohl aber über steuerliche Verlustvorträge verfügt, die sie selbst nicht mehr verwerten kann. Der Erwerber der GmbH-Anteile, der den „leeren Mantel" der Kapitalgesellschaft erhält, ändert dann regelmäßig den Unternehmensgegenstand und die Firma der Gesellschaft, verlegt zumeist auch deren Sitz, legt das für seine Zwecke notwendige Aktivvermögen ein und beginnt sodann seine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit der Tätigkeit der GmbH zuvor nichts zu tun hat. Das Ziel, das mit dem Mantelkauf verfolgt wird, liegt auf der Hand: Der Erwerber möchte die bestehenden Verlustvorträge nutzen.

Bis Anfang der 80er Jahre des vorigen Jahrhunderts wurde dem Erwerber der Gesellschaftsanteile die Nutzung der zuvor aufgelaufenen Verluste versagt, weil der Verlustabzug nur demjenigen Steuerpflichtigen gewährt werden sollte, der die Verluste auch selbst erwirtschaftet hatte. Der Verlustabzug sei „grundsätzlich an die Person des Steuerpflichtigen geknüpft, die den Verlust erlitten hat"[3]. Eine Ausnahme bestand nur für den Erben des Steuerpflichtigen; dieser konnte grundsätzlich die in der Person des Erblassers erwirtschafteten Verluste nutzen.[4] Bei Kapitalgesellschaften war die notwendige Personenidentität zwischen den Verlust erwirtschaftender und den Verlust nutzender juristischer Person nur gegeben, wenn die Gesellschaft nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich fortbestand.[5] Das war nicht der Fall, wenn eine abwicklungs- und löschungsreife Gesellschaft nach Veräußerung der Gesellschaftsanteile an

* Prof. Dr. *Susanne Tiedchen* ist Vorsitzende Richterin am FG Berlin-Brandenburg. Der Beitrag beruht auf der am 14.12.2018 an der Freien Universität Berlin gehaltenen Antrittsvorlesung der Verfasserin und berücksichtigt das UStAVermG v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338).

1 BGBl. I 1988, 1093.

2 BGBl. I 1997, 2590.

3 BFH v. 10.4.1973 – VIII R 132/70, BStBl. II 1973, 679.

4 BFH v. 15.3.1962 – IV 177/60, juris; v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621. Die Rechtsprechung zur Vererblichkeit der Verluste gab der BFH in der Folgezeit durch Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007 (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. *Kanzler*) auf.

5 BFH v. 15.2.1966 – I 112/63, BFHE 85, 217. Gegen dieses Urteil wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt, die indes nicht zur Entscheidung angenommen wurde (BVerfG v. 1.8.1967 – 2 BvR 308/66, juris).

neue Anteilseigner „vollkommen neu gestaltet" wurde.[6] Schon seinerzeit sprach der BFH aber aus, dass bei Kapitalgesellschaften die Personenidentität nicht schon dann wegfalle, wenn einzelne Gesellschafter wechselten, hinzuträten oder ausschieden.[7] Die Körperschaftsteuer knüpfe, so der BFH seinerzeit völlig zutreffend, unabhängig vom Gesellschafterbestand an die Kapitalgesellschaft als solche an. Es gilt somit das Trennungsprinzip.[8]

Die Wende wurde durch zwei Entscheidungen des BFH vom 29.10.1986[9] eingeläutet. Der BFH forderte für den Verlustabzug weiterhin die Personenidentität, meinte nunmehr aber, dass die Identität einer Körperschaft so lange weiterbestehe, wie diese zivilrechtlich nicht erloschen sei. Eine irgendwie geartete wirtschaftliche Identität sei vom Gesetz nicht gefordert. Einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten sah der BFH ausdrücklich nicht. Das rief den Gesetzgeber auf den Plan.

2. § 8 Abs. 4 KStG 1990

Es folgte die Einführung des § 8 Abs. 4 KStG i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1990, der wie folgt lautete:

„Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. [2]Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt. [3]Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung."

Mit dieser Regelung war der Kritik in der Literatur an der alten Rechtsprechung[10] und auch der des BFH in seinen neueren Entscheidungen[11] entsprochen, dass das Gesetz das Fortbestehen der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft nicht zur Voraussetzung für einen Verlustabzug mache. Nunmehr war diese Voraussetzung im Gesetz verankert. Mantelkauf-Gestaltungen war damit ein Riegel vorgeschoben.

Allerdings regelte das Gesetz nicht abschließend, wann die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft verlorenging. Exemplarisch ging das Gesetz davon aus, dass dies der Fall sei, wenn mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnahm. Der Geschäftsbetrieb musste also zunächst eingestellt worden sein. Der Gesetzeswortlaut suggeriert zudem, dass beide Aspekte – die Übertragung von mehr als drei Viertel der Anteile und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs mit überwiegend neuem Betriebsvermögen – die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft ausmachen. Das ist indes nicht der Fall. Nur die Umgestaltung der Kapitalgesellschaft, also die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs mit überwiegend neuem Betriebsvermögen, betrifft die wirtschaftliche Identität. Das Tatbestandsmerkmal der Anteilsübertragung war nur deshalb erforderlich, weil gerade Mantelkaufgestaltungen, die naturgemäß einen Verkauf von Gesellschaftsanteilen voraussetzen, erfasst bzw. unterbunden werden sollten.[12] Dieses Tatbestandsmerkmal begrenzte folglich die Rechtsfolge des § 8 Abs. 4 KStG, weil nicht jede Umstrukturierung der Kapitalgesellschaft die Nutzung bestehender Verlustvorträge ausschloss, sondern nur eine solche im Rahmen eines Mantelkaufs.[13]

3. § 8 Abs. 4 KStG 1997

Schon wenige Jahre später sah der Gesetzgeber allerdings erneut Handlungsbedarf. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997[14] wurde § 8 Abs. 4 KStG in der Weise verschärft, dass nunmehr schon die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile schädlich war und es ausreichte, dass der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird. Es war also nicht erforderlich, dass der Geschäftsbetrieb zuvor eingestellt worden war. Damit war der Bereich des bloßen Verhinderns von Mantelkäufen allerdings verlassen.[15] Als Grund für die Gesetzesänderung wurde angeführt, dass die ursprüngliche Regelung – und hier insbesondere das Merkmal der „Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs" – gestaltungsanfällig und leicht zu unterlaufen gewesen sei.[16] Im Schrifttum wurde demgegenüber ein Zusammenhang zu einer Gegenfinanzierung der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer in den alten Bundesländern hergestellt.[17] Schon seinerzeit wurde darauf hingewiesen, dass die Vorschrift verfassungswidrig sein dürfte, wenn sich herausstellen sollte, dass sie allein der Generierung eines erhöhten Steueraufkommens diente.[18] Von Praktikern wurde der Vorschrift nach wenigen Jahren der Anwendung bescheinigt, sie sei „gescheitert"[19], weil Unternehmen aus Angst vor dem Untergang von Verlustvorträgen wirtschaftlich sinnvolle Aktivitäten entweder in Konzerngesellschaften verlagerten oder gar ganz unterließen.[20] Letztlich arrangierte man sich aber mit der Vorschrift, nicht zuletzt auch deshalb, weil die Rechtsprechung sie an der einen oder anderen Stelle wieder „einfing". So urteilte der BFH z.B., dass die Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG nicht allein die Verwirklichung der einzelnen Tatbestandsmerkmale voraussetze, sondern dass auch ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen der Ver-

6 BFH v. 19.12.1973 – I R 137/71, BStBl. II 1974, 181 m.w.N.
7 BFH v. 19.12.1973 – I R 137/71, BStBl. II 1974, 181.
8 *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 520, 521.
9 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 = FR 1987, 69 und BFH v. 29.10.1986 – I R 318/83, BStBl. II 1987, 310 = FR 1987, 67.
10 *Knobbe-Keuk*, StuW 1974, 350, 357; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl. 1985, § 16 V. 4., S. 421 ff.
11 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 = FR 1987, 69; BFH v. 29.10.1986 – I R 318/83, BStBl. II 1987, 310.
12 *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 520, 521.
13 *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 520, 521.
14 BGBl. I 1997, 2590.
15 *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 94 f.; *Schulze-Osterloh* in FS Gauweiler, 2009, S. 275, 278 f.
16 Staatssekretär *Hauser* vom 17.9.1997 zu einer parlamentarischen Anfrage, BT-Drucks. 13/8534, 17. Eine amtliche Gesetzesbegründung existiert nicht, weil die Neuregelung erst im Laufe des Verfahrens des Vermittlungsausschusses (vgl. Art. 77 Abs. 2 GG) in das Gesetz gelangte.
17 *Küster/Köhler*, BB 1998, 2401, 2403; *Neyer*, BB 1998, 869, 870; *Prinz*, DStR 1997, 1963. *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 93, nennt diesen Zusammenhang gar unstreitig.
18 *Dieterlen/Schaden*, BB 1998, 820, 826.
19 So *Rödder*, StbJb. 2002/2003, 307 ff.
20 So *Rödder*, StbJb. 2002/2003, 307 ff.

wirklichung der Tatbestandsmerkmale bestehen müsse.[21] Mit dieser und weiteren[22] Entscheidungen folgte der BFH dabei nicht stets der Ansicht der Finanzverwaltung[23] und versetzte der Regelung damit – so jedenfalls *Thiel* – „den Todesstoß"[24]. § 8 Abs. 4 KStG 1997 wurde jedenfalls wohl auch deshalb später als „streitanfällig"[25] und „auslegungsbedürftig"[26] beschrieben.

II. § 8c KStG

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008[27] wurde § 8 Abs. 4 KStG aufgehoben und durch den neuen § 8c KStG ersetzt. § 8c KStG in seiner ursprünglichen Form versagte den Abzug nicht genutzter Verluste, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder einem diesem nahestehende Person übertragen wird (schädlicher Beteiligungserwerb) oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Bei mittelbarer oder unmittelbarer Übertragung von mehr als 25 %, aber höchstens 50 % des gezeichneten Kapitals der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder einem diesem nahestehende Person innerhalb von fünf Jahren oder im Falle eines vergleichbaren Sachverhaltes waren die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste anteilig nicht mehr abziehbar.

Wieder musste die Gestaltungsanfälligkeit der bisherigen Regelung – die ja eigentlich als weniger gestaltungsanfällig als ihre Vorgängervorschrift angesehen worden war – zur Begründung der Gesetzesänderung herhalten.[28] Zudem heißt es in der Gesetzesbegründung, die Neuregelung vereinfache die Gesetzesanwendung.[29] Ob das zutrifft, mag man allerdings bezweifeln.[30] Sicher, § 8 Abs. 4 KStG warf Auslegungsfragen auf, aber welche steuerrechtliche Vorschrift tut das nicht? Gestritten wurde z.B. darum, was als aktives Betriebsvermögen i.S.d. Vorschrift anzusehen ist, was als relevanter Geschäftsbetrieb zu verstehen ist und ob zwischen der Zuführung neuen Betriebsvermögens und der Anteilsübertragung ein sachlicher oder zeitlicher Zusammenhang bestehen muss.[31] Nach Einführung des § 8c KStG muss der Rechtsanwender z.B. „gleichgerichtete Interessen" bei Erwerbergruppen identifizieren und „vergleichbare Sachverhalte" ausfindig machen. Die Streitpunkte sind nicht weniger geworden, es sind nur andere.[32] *Hohmann* stellt denn auch fest, dass § 8c KStG hinsichtlich der Streitanfälligkeit der Vorgängervorschrift kaum nachstehe.[33]

Im Schrifttum wurde wiederum der Verdacht geäußert, dass hier erneut eine Gegenfinanzierungsmaßnahme zu beobachten sei;[34] diesmal im Hinblick auf die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %. Tatsächlich finden sich die Erwägungen zu der Neugestaltung der Verlustabzugsbeschränkung in der Gesetzesbegründung in einem Absatz, der jedenfalls auch Gegenfinanzierungsmaßnahmen beschreibt.[35] Auch soll die Neuregelung in einem Papier der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuerreform („Koch/Steinbrück-Gruppe") im November 2006 als Gegenfinanzierungsmaßnahme bezeichnet worden sein.[36]

§ 8c KStG stellt allein auf den Wechsel der Gesellschafter ab; weder die Änderung des Unternehmensgegenstandes noch die Zuführung neuen Betriebsvermögens sind erforderlich. Das stellt eine Abkehr von dem Gedanken dar, dass der Fortbestand eines Verlustvortrags von der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft abhänge.[37] Der Wechsel der Anteilseigner ist ein Umstand, der auf die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft überhaupt keinen Einfluss hat.[38] Zwar wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder anderer Anteilseigner ändere;[39] das ist jedoch eine evident unrichtige Behauptung.[40] Wenn ein Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb in unveränderter Weise aufrecht erhält, behält es auch seine wirtschaftliche Identität bei, selbst wenn der Anteilseignerbestand vollständig ausgewechselt wird. Ein Unternehmen, das in der Rechtsform der GmbH oder AG an einem bestimmten Ort mit einem bestimmten Betriebsvermögen Autos oder Möbel herstellt und an dieser Tätigkeit auch ohne Änderung des Umfangs festhält, ändert seine wirtschaftliche Identität nicht dadurch, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden.[41] Die wirtschaftliche Identität beruht unter der Geltung des Trennungsprinzips[42] gerade nicht auf der Person des

21 BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602 m.w.N. = FR 2006, 728 m. Anm. *Pezzer*; BFH v. 15.12.2004 – I B 115/04, BStBl. II 2005, 528 Rz. 10 = FR 2005, 487.

22 Z.B. BFH v. 5.6.2007 – I R 106/05, BStBl. II 2008, 986 = FR 2008, 79, gegen BMF, Schr. v. 17.6.2002 i.V.m. BMF, Schr. v. 16.4.1999, Rz. 09.

23 Dargelegt in BMF, Schr. v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455, und v. 17.6.2002, BStBl. I 2002, 629.

24 *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 517. Etwas weniger drastisch spricht *van Lishaut*, FR 2008, 789, 790, von einer „Gegenreaktion auf die vom Gesetzgeber als unbefriedigend empfundene Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 KStG".

25 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 7 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; *Hoheisel/Stroh*, StuB 2017, 507, 508.

26 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 7 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*; *Hoheisel/Stroh*, StuB 2017, 507, 508.

27 Vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

28 BT-Drucks. 16/5491, 3.

29 BT-Drucks. 16/4841, 75.

30 *Schwedhelm*, GmbHR 2008, 404, 405, stellt denn auch fest, dass von einer Vereinfachung keine Rede sein könne.

31 Vgl. *Gosch*, GmbHR 2017, 695, 697.

32 *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 523.

33 *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 252.

34 *Beußer*, DB 2007, 1549, 1552; *Hey*, BB 2007, 1303, 1307; *Oenings*, FR 2009, 606, 610.; *Schulze-Osterloh* in FS Gauweiler, 2009, S. 275, 285; *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933, 1935.

35 BT-Drucks. 16/5491, 3.

36 *Ballwieser/Frase*, BB 2009, 1502, 1505.

37 *Neyer*, BB 2007, 1415.

38 So bereits BFH v. 19.12.1973 – I R 137/71, BStBl. II 1974, 181.

39 BT-Drucks. 16/4841, 76.

40 Ebenso *Blumenberg/Crezelius*, DB 2017, 1405, 1407; *Hans*, FR 2007, 775, 780; *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 520, 523; *Neyer*, BB 2007, 1415; *Lenz/Ribbrock*, BB 2007, 587, 589.

41 Ebenso *Neyer*, BB 2007, 1415.

42 Dazu oben I.1.

oder der Anteilseigner, sondern wird durch den Unternehmenszweck und das zur Erreichung dieses Zwecks genutzte Betriebsvermögen geprägt.[43]

Hatte schon § 8 Abs. 4 KStG eine überschießende Tendenz, was die Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen angeht, so wandte sich der Gesetzgeber in § 8c KStG völlig von dem Gedanken der Missbrauchsbekämpfung ab und versagte schlicht in bestimmten Fällen der Anteilsübertragung bei Kapitalgesellschaften den Abzug bereits erwirtschafteter Verluste,[44] und dies sogar bei nur mittelbarem Anteilseignerwechsel, so dass eine Kapitalgesellschaft jederzeit und unvermittelt ihre Verlustvorträge verlieren konnte, insbesondere auch bei Umstrukturierungen in einem Konzern[45]. Im Schrifttum wurde dies auch entsprechend etikettiert – „rein technische Verlustvernichtungsvorschrift"[46], „Verlustvernichtung nach dem Rasenmäherprinzip"[47], „Verlustabtötungsnorm"[48] und „Verlustguillotine"[49] sind nur einige dieser Etikettierungen[50]; noch plakativer beschreibt *Dötsch* das von ihm erkannte „Leitmotiv der neueren Steuergesetzgebung": „Nur tote Verluste sind gute Verluste."[51]

Es ist schlechterdings nicht nachvollziehbar, wie die Gesetzesbegründung davon sprechen konnte, § 8 Abs. 4 KStG werde abgeschafft und durch die „einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c KStG ersetzt".[52] Wie bereits erwähnt, mag man darüber streiten, ob die Regelung des § 8c KStG einfacher zu handhaben ist als § 8 Abs. 4 KStG n.F.; zielgerichteter ist sie aber mit Sicherheit nicht[53].

Mit der Neuregelung wird der periodenübergreifende Verlustabzug eingeschränkt.[54] Da es allerdings ein Gebot des objektiven Nettoprinzips, konkretisiert durch das Leistungsfähigkeitsprinzip, darstellt, Verluste nicht nur in dem Veranlagungszeitraum steuerlich zu berücksichtigen, in dem sie erwirtschaftet worden sind, sondern für die Belastung des Steuerpflichtigen letztlich die Totalperiode heranzuziehen, wurden alsbald verfassungsrechtliche Bedenken an der Neuregelung laut.[55] Die Verhinderung einer als missbräuchlich angesehenen Gestaltung, des Mantelkaufs, wurde als Rechtfertigung für die Einschränkung des Verlustabzugs akzeptiert,[56] das Anknüpfen allein an den Wechsel der Anteilseigner hingegen nicht.[57] Es wurde bereits frühzeitig darauf hingewiesen, dass fiskalische Überlegungen allein nicht geeignet seien, eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen.[58] Zudem wurden Bedenken im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot geltend gemacht.[59] Auch die in der Regelung liegende Durchbrechung des Trennungsprinzips wurde schon frühzeitig als verfassungswidrig qualifiziert.[60]

Bereits in den Jahren 2008 und 2009 wurde § 8c KStG mehrfach modifiziert. Zunächst wurde eine Sanierungsklausel eingefügt, die indes so enge Voraussetzungen hatte, dass sie im Schrifttum als „lex Opel" bezeichnet wurde.[61] Zudem wurde sie zunächst von der EU-Kommission als unerlaubte Beihilfe qualifiziert, so dass ihre Anwendung über Jahre hinweg ausgesetzt werden musste.[62] Sodann wurden mit Abs. 1 Satz 5 a.F.[63] eine Konzernklausel und mit Abs. 1 Sätze 6 bis 9 a.F.[64] eine Stille-Reserven-Klausel eingefügt. Bereits zwei Jahre nach der erstmaligen Einführung war § 8c KStG damit schon deutlich aufgebläht. 2015 wurde die Konzernklausel dann auf weitere Anwendungsfälle erstreckt. Die danach maßgebliche Fassung des § 8c KStG dürfte deutlich zeigen, dass im Ergebnis von einer Vereinfachung gegenüber § 8 Abs. 4 KStG nicht die Rede sein konnte. Hier ist eine – man erinnere sich – streitanfällige Vorschrift durch eine Vorschrift ersetzt worden, die – so eine Stimme im Schrifttum[65] – eine Vielzahl von Fragen aufwirft.

Durch die Erweiterung des § 8c KStG um Sätze 5 bis 9 in Abs. 1 a.F. wurde eine Rückbesinnung auf die Missbrauchsverhinderung für möglich gehalten.[66] Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit blieben aber gleichwohl bestehen.[67]

Mit Wirkung zum 1.1.2016 hat der Gesetzgeber dem § 8c KStG einen § 8d KStG an die Seite gestellt, der nun doch wieder die Fortführung des Geschäftsbetriebs neben der Veräußerung der

43 BFH v. 20.8.2003 – I R 81/02, FR 2004, 161 m. Anm. *Pezzer* und BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 614, 616; BFH v. 28.5.2008 – I R 87/07, FR 2009, 225 m. Anm. *Suchanek* = BFH/NV 2008, 2129, 2130; BFH v. 12.10.2010 – I R 64/09, FR 2011, 423 = BFH/NV 2011, 525, 526; *Tiedchen*, FR 2008, 201, 203; so nunmehr auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 133 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

44 *Beußer*, DB 2007, 1549; *Breuninger/Schade*, Ubg 2008, 261; *Hohmann*, DStZ 2017, 550, 553; *Neyer*, BB 2007, 1415; *Thiel* in FS Schaumburg, 2009, S. 515, 520, 523.

45 Die ursprüngliche Fassung des § 8c KStG enthielt keine Konzernklausel; der durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950) eingefügte Satz 5 des Abs. 1 umfasste zunächst nur die Fälle des§ 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG a.F.

46 *Breuninger/Schade*, Ubg 2008, 261, 263.

47 *Ehrmann*, DStR 2011, 5, 7.

48 *Drüen/Schmitz*, Ubg 2011, 921.

49 *Neumann* in FS Streck, 2011, S. 103, 104.

50 Weitere Beispiele bei *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 164 ff.

51 *Dötsch* in FS Schaumburg, 2009, S. 253.

52 BT-Drucks. 16/4841, 74.

53 Ebenso *Schwedhelm*, GmbHR 2008, 404, 405.

54 *Oenings*, FR 2009, 606, 607.

55 *Breuninger/Schade*, Ubg 2008, 261, 263; *Schulze-Osterloh* in FS Gauweiler, 2009, S. 275, 281; *Sedemund/Fischeneich*, BB 2008, 535, 537; *Wiese*, DStR 2007, 741, 744; *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933, 1935.

56 *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941, 1942; *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933, 1937.

57 Bereits zum Referentenentwurf *Lenz/Ribbrock*, BB 2007, 587, 589 f.; *Hans*, FR 2007, 775, 780 f.; ähnlich *Kessler/Hinz*, DB 2011, 1771, 1772; *Oenings*, FR 2009, 606, 613; *Schwedhelm*, GmbHR 2008, 404, 405 f.

58 *Schulze-Osterloh* in FS Gauweiler, 2009, S. 275, 285; *Hans*, FR 2007, 775, 780; ähnlich *Oenings*, FR 2009, 606, 610. Vgl. dazu auch *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 198 m.w.N.

59 *Hans*, FR 2007, 775, 780; *Kessler/Hinz*, DB 2011, 1771, 1774. Dazu auch *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 185 f. m.w.N.

60 *Breuninger*/Schade, Ubg 2008, 261, 263; *Hey*, BB 2007, 1303, 1306; *Schwedhelm*, GmbHR 2008, 404, 406.

61 *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 315.

62 Dazu *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 332 ff.

63 Nach der Änderung des § 8c KStG durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I, 2338, handelt es sich um Abs. 1 Satz 4.

64 Nunmehr Abs. 1 Sätze 5 bis 8.

65 *Brinkmann*, StBp. 2014, 193.

66 *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941, 1942; *Franz*, BB 2010, 991.

67 *Karl*, BB 2012, 92, 98.

Geschäftsanteile in den Blick nimmt. Hier ist eine gewisse Rückbesinnung auf § 8 Abs. 4 KStG festzustellen.[68]

III. Die Entscheidung des BVerfG

1. § 8c Satz 1 KStG bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. verfassungswidrig

Wurde die Regelung des § 8c KStG im Schrifttum überwiegend von verfassungsrechtlich bedenklich bis verfassungswidrig eingestuft, hielten die FG sie teilweise für verfassungsgemäß. Das FG Sachsen sprach in einer Entscheidung vom 16.3.2011 aus, der Gedanke des Gesetzgebers, dass die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft dieser eine neue wirtschaftliche Identität beschere, erscheine „noch als sachgerecht und nicht verfassungswidrig".[69] Auch das FG Berlin-Brandenburg hielt die Vorschrift offenbar für verfassungsgemäß, wenn es darin auch eine „stark typisierende Norm" erkannte, die „missbräuchliche Mantelkäufe durch eine möglichst weitreichende und im Einzelfall einfach anwendbare Vorschrift verhindern, insbesondere auch den Fall des Wechsels des mittelbaren Anteilseigners erfassen wollte und dabei auch den Wegfall des Verlustpotentials bei innovativen jungen Unternehmen in Kauf genommen hat."[70] Das FG Hamburg hingegen legte mit Beschluss vom 4.4.2011 die Regelung des § 8c Satz 1 KStG[71] – es ging um die Übertragung von 48 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft – gem. Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG vor. In der Folge gewährte dann z.B. auch das FG Münster wegen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 KStG a.F. die Aussetzung der Vollziehung, wobei die Richter es ausdrücklich offen ließen, ob sie von der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift überzeugt seien; jedenfalls aber bescheinigten sie dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg, „hinreichend tragfähig" zu sein, um von einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Regelung auszugehen.[72]

Mit Beschluss vom 29.3.2017 – im Schrifttum als „Paukenschlag"[73] und „schallende Ohrfeige für den Gesetzgeber"[74] bezeichnet – hat das BVerfG § 8c Satz 1 KStG (heute § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.) für verfassungswidrig erklärt.[75] Das BVerfG erkannte eine Ungleichbehandlung von Körperschaften mit und ohne schädlichen Beteiligungserwerb und fand keinen rechtfertigenden Grund für die getroffene Differenzierung. Es diskutierte vier mögliche Aspekte, die eine Differenzierung rechtfertigen könnten, die aber sämtlich nicht trugen, nämlich

- die Anknüpfung an den als verfassungsmäßig einzustufenden § 8 Abs. 4 KStG;
- Missbrauchsbekämpfung als Normzweck;
- die Beschränkung der Verlustverrechnung bei Änderung der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft und
- die Beschränkung der Verlustverrechnung bei Wechsel der Unternehmeridentität.[76]

Zunächst geht § 8c Satz 1 KStG weit über § 8 Abs. 4 KStG hinaus. Es ist ja bereits darauf hingewiesen worden, dass sich die Konzeption des Gesetzes von einer Missbrauchsbekämpfungsregelung weg zu einer generellen Verlustabzugsbeschränkungsregelung hin geändert hat. Die Abkehr von der Missbrauchsbekämpfungsregelung führte dann auch dazu, dass auch der zweite Aspekt – Missbrauchsbekämpfung als Normzweck – nicht griff. Die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers sah das BVerfG als überschritten an. Der Gesetzgeber habe hier eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass genommen, um eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diesen hinausgehende Regelung zu treffen, mit der Körperschaften die Verlustnutzung versagt wird.[77] Dem Gedanken, dass sich bei einer Übertragung von 25 bis 50 % der Gesellschaftsanteile quasi automatisch die Identität der Körperschaft ändere, erteilte das BVerfG eine Absage. Schließlich fanden die Richter des BVerfG keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gedanke der Unternehmeridentität bei Kapitalgesellschaften als Voraussetzung des Verlustabzugs eingeführt werden sollte, wie dies bei Personengesellschaften, für die das Transparenz- und nicht das Trennungsprinzip gilt, der Fall ist. Die nur punktuelle Annäherung an das Transparenzprinzip, die darin liegt, dass allein im Hinblick auf die Verlustnutzung die Verhältnisse der Gesellschafter und nicht die der Körperschaft maßgebend sein sollen, sehen sie als eine systemwidrige Abweichung von der Grundentscheidung für das Trennungsprinzip bei Körperschaften an.[78] Den Zweck, das Steueraufkommen zu erhöhen, ließ das BVerfG ausdrücklich nicht als geeignete Rechtfertigung für die Durchbrechung des Trennungsprinzips zu.[79]

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber aufgegeben, bis zum 31.12.2018 eine Neuregelung für die Zeit vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 zu treffen; anderenfalls seien § 8c Satz 1 bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. ab dem 1.1.2019 rückwirkend nichtig. Dass das BVerfG auch § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. in seinen Ausspruch mit einbezogen hat, zeigt, dass das BVerfG die Vorschrift auch nach Einführung der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel für verfassungswidrig hält.[80] Auch der Gesetzgeber hat im übrigen erkannt, dass § 8c KStG viel zu weit reicht, wie aus der Gesetzesbegründung zu § 8d KStG ersichtlich wird. Dort heißt es: „Die bisherige Besteuerungspraxis zu § 8c KStG hat gezeigt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten sind, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel in einer Körperschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht

68 Ähnlich *Suchanek*/*Rüsch* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 8d KStG Anm. 4.

69 Sächsisches FG vom 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457. Das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen I R 31/11 ist, soweit ersichtlich, nach wie vor im Hinblick auf das Verfahren vor dem BVerfG (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*) ausgesetzt.

70 FG Berlin-Brandenburg v. 18.10.2011 – 8 K 8311/10, BB 2012, 1327, Rz. 18.

71 Seinerzeit hatte die Vorschrift nur einen Absatz.

72 FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11 K, G, DStR 2011, 1507 Rz. 67.

73 *Suchanek*, FR 2017, 587.

74 *Suchanek*, FR 2017, 587, 589.

75 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

76 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 121 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

77 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 128 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

78 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 144 ff. = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

79 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 150 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*. Ebenso bereits *Schulze-Osterloh* in FS Gauweiler, 2009, S. 275, 280.

80 *Hoheisel*/*Stroh*, StuB 2017, 507, 510.

gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheint."[81]

Weitere Auswirkungen hat die Entscheidung des BVerfG auf § 10a GewStG sowie auf die Zinsschrankenregelungen in § 8a KStG und § 4h EStG, in denen § 8c KStG jeweils für entsprechend anwendbar erklärt wird.

Hatte § 8 Abs. 4 KStG n.F. das Verdikt „gescheitert" erhalten, so wird § 8c KStG nunmehr als „grandios gescheitert"[82] bezeichnet. Dem Gesetzgeber wurde vom BVerfG, so kann man lesen, „Realitätsferne und Unvernunft" bescheinigt.[83]

2. Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F.?

Offen lassen konnte das BVerfG die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F.[84], der den Fall der Übertragung von mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile betrifft. Auch insofern liegt allerdings ein Vorlagebeschluss des FG Hamburg vor[85]. Es spricht viel dafür, dass diese Regelung ebenfalls keinen Bestand haben wird.[86] Die tragenden Gedanken des BVerfG waren zum einen, dass allein der Wechsel der Anteilseigner nicht zur Änderung der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft führt und zum anderen, dass eine nur partiell, nämlich im Hinblick auf die Verlustnutzung, transparente Besteuerung der Körperschaften bei Festhalten am Trennungsprinzip im übrigen ein systemwidriger Bruch ist. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. ist ebenso wie Satz 1 a.F. der Vorschrift vorzuwerfen, dass diesen Gedanken nicht Rechnung getragen wurde.[87] Der Vorwurf, dass der Gesetzgeber seine Typisierungsbefugnis überschritten hat, weil er sich nicht auch nur halbwegs zielgenau an dem zu verhindernden Missbrauchsfall, dem Mantelkauf, orientiert, trifft auch auf § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. zu, gibt es doch vielfältige Gründe, eine Mehrheitsbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu veräußern, die mit der Gestaltung „Mantelkauf" nicht das geringste zu tun haben.[88]

3. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG i.V.m. § 8d KStG?

Anteilsveräußerungen, die nach dem 1.1.2016 stattgefunden haben, stehen derzeit nicht auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Hier tritt § 8d KStG zu der Regelung des § 8c KStG hinzu. § 8d KStG ermöglicht – kurzgefasst – auf Antrag des steuerpflichtigen Unternehmens von der Anwendung des § 8c KStG abzusehen, wenn das steuerpflichtige Unternehmen zumindest in den letzten drei Veranlagungszeiträumen ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat und dieser nicht eingestellt wird. Zudem darf das Unternehmen weder Organträger in einer körperschaftsteuerlichen Organschaft noch Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft sein.

Das BVerfG hat offen gelassen, ob § 8c KStG nach Hinzutreten des § 8d KStG weiterhin als verfassungswidrig anzusehen ist. Im Schrifttum wird allerdings vermutet, dass auch nach Einführung des § 8d KStG ein verfassungswidriger Rechtszustand gegeben sei, weil der Anwendungsbereich des § 8d KStG sehr eng gefasst ist und nur wenige Fälle „retten" kann, was anders gewendet bedeutet, dass eine Vielzahl von Fällen – im Schrifttum ist vielleicht etwas sehr pessimistisch von 99 % der Fälle die Rede[89] – weiterhin dem Regime des als verfassungswidrig gebrandmarkten § 8c KStG unterliegt.[90] Die Vorschrift erscheint auch nicht geeignet, einigermaßen zielgenau die Fälle des Mantelkaufs zu erfassen.[91] Zwar ist es richtig, dass der typische Mantelkauf nicht auf die Privilegierung des § 8d KStG hoffen darf, weil in der Regel kein Geschäftsbetrieb mehr besteht. Allerdings werden eben auch wieder Nicht-Mantelkäufe ausgeschlossen, etwa in den Fällen, in denen das Unternehmen Organträger oder Mitunternehmer ist – beides Fallgestaltungen, die nicht typischerweise auf das Vorliegen eines Mantelkaufs hindeuten, aber die Anwendbarkeit des § 8d KStG hindern.[92] § 8d KStG zählt also – mehr oder weniger wahllos herausgegriffen – alltägliche Vorgänge des Wirtschaftslebens auf und nimmt diese als Anknüpfungspunkt, um die Verlustnutzung in den entsprechenden Fällen als missbräuchlich zu brandmarken. Auch hier dürfte die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers in der Tat überschritten sein.

IV. Die Folgen

1. BMF, Schr. v. 28.11.2017

Die Finanzverwaltung veröffentlichte nach dem Beschluss des BVerfG zunächst ein sehr ausführliches Schreiben zu § 8c KStG, das allerdings bereits vor Ergehen des Beschlusses im Entwurf vorgelegen hatte.[93] Darin wird festgehalten, dass im Hinblick auf den Beschluss des BVerfG § 8c Satz 1 KStG a.F. bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1.1.2018 bis zu einer Neuregelung nicht anzuwenden ist. Im Schrifttum wurde gemutmaßt – und kritisiert –, dass die Finanzverwaltung die Vorschriften bei mittelbaren Anteilserwerben weiterhin anwenden wolle und werde.[94] Diese Kritik war berechtigt, denn mittelbare Anteilsübertragungen unterscheiden sich nicht in einer solchen Weise von unmittelbaren Anteilsübertragungen, dass das Verdikt der Verfassungswidrigkeit nur diese – die unmittelbaren Anteilsübertragungen –, nicht aber bei jene – die mittelbaren Anteilsübertragungen – trifft.[95] Ganz im Gegenteil war die erstmalige Erfassung auch mittelbarer Anteilsübertragungen durch § 8c KStG gegenüber § 8 Abs. 4 KStG in beiden Fassungen besonders kritisch zu sehen.

81 BT-Drucks. 18/9986, 12.
82 *Dorenkamp*, FR 2018, 83.
83 *Fertig*, Ubg 2018, 521, 524.
84 Nach der Änderung durch 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, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG.
85 FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, FR 2017, 1134 m. Anm. *Suchanek* = EFG 2017, 1906 (Az. des BVerfG 2 BvL 19/17).
86 *Hoheisel/Stroh*, StuB 2017, 507, 511; *Rödder/Schumacher*, Ubg 2018, 5, 6; *Suchanek*, FR 2017, 587, 589.
87 *Gosch*, GmbHR 2017, 695, 697; *Röder*, FR 2018, 52, 58.
88 *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, 1289, 1296.
89 *Rödder/Schumacher*, Ubg 2018, 5, 6.
90 *Suchanek*, FR 2017, 587, 589.
91 *Fertig*, Ubg 2018, 521, 529.
92 *Dorenkamp*, FR 2018, 83, 85 f.; *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, 1289, 1293.
93 BMF v. 28.11.2017 – IV C 2-S 2745-a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645.
94 *Moritz/Helios*, BB 2018, 343, 346.
95 *Gläser/Zöller*, BB 2018, 87, 93; *Moritz/Helios*, BB 2018, 343, 346.

2. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Es galt nun eigentlich, eine Neuregelung für die Zeit vom 1.1.2008 – dem Inkrafttreten des § 8c KStG – bis zum 31.12.2015 zu finden. Angesichts des Umstandes, dass auch § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand steht, hätte es sich angeboten, diese Vorschrift ebenfalls anzupassen.[96] Letzteres hat der Gesetzgeber indes nicht getan. Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[97] wird § 8c Abs. 1 KStG lediglich insoweit geändert, als der als verfassungswidrig erkannte Satz 1 gestrichen und der bisherige Satz 2 somit zu Satz 1 wird.[98] Damit ist das aus § 8c Satz 1 KStG bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG generierte Steueraufkommen, soweit die Steuerfestsetzungen nicht bestandskräftig geworden sind, endgültig verloren.[99] An dem Rechtszustand im übrigen, also an der Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. sowie ab 2016 an dem Zusammenspiel zwischen § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. mit § 8d KStG, will der Gesetzgeber demzufolge festhalten. Er scheint sich insoweit in verfassungsrechtlicher Hinsicht auf der sicheren Seite zu wähnen.

3. Neuregelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften

a) Notwendigkeit einer Neuregelgung

§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. – der nunmehr § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geworden ist – liegt dem BVerfG zur Prüfung vor, und es ist zu erwarten, dass auch der ab 2016 geltende Rechtszustand, also unter Einbeziehung des § 8d KStG, den Weg vor das BVerfG finden wird. Wenn das BVerfG auch insoweit die Verfassungswidrigkeit dieser Regelung feststellen wird, was vielfach angenommen wird[100], ist der Gesetzgeber genötigt, eine Neuregelung zu finden.

b) Ausgestaltung der Neuregelung

Im Schrifttum wird angeregt, den Verlust der Verlustnutzung wieder an die Tatbestandsmerkmale zu knüpfen, welche die echten Mantelkaufsfälle beschreiben.[101] Keinesfalls solle allein an einen Branchenwechsel, an die Begründung einer Organträgerstellung oder an den Eintritt in eine Mitunternehmerschaft angeknüpft werden.[102] Soweit auf den Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft abgestellt werde, sei das Erfordernis der weitgehenden Einstellung desselben mit Sicherheit geeignet, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern; typisierend dürfe wohl auch eine erhebliche Änderung eines bestehenden Geschäftsbetriebs als Fall des zu verhindernden Mantelkaufs angesehen werden, nicht aber die bloße Erweiterung eines bestehenden Geschäftsbetriebs.[103] Im Hinblick auf eine Anknüpfung an das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft wird die weitgehende Veräußerung des Betriebsvermögens als ein geeignetes Tatbestandsmerkmal angesehen, nicht hingegen die Ausweitung des Betriebsvermögens.[104] Bei der für einen Mantelkauf notwendigen Zuführung neuen Betriebsvermögens wird die Ansicht vertreten, klarstellend solle festgelegt werden, dass dies im Sinne von Eigenkapital verstanden werden solle.[105]

Dem Tatbestandsmerkmal des Anteilseignerwechsels soll nach verbreiteter Ansicht nur untergeordnete Bedeutung zukommen.[106] Jedenfalls soll ein Anteilseignerwechsel von mindestens 50 % vorliegen müssen; ein Anteilseignerwechsel von nur 25 % sei nicht geeignet, eine Mantelkaufgestaltung zu indizieren.[107]

In diesem Zusammenhang wird auch angeregt, sich an § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. anzulehnen. Nach dieser Vorschrift konnten bei einer Verschmelzung Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft von der übernehmenden Körperschaft genutzt werden, wenn der verlustverursachende Betrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fünf Jahre lang fortgeführt wurde.[108] Auch § 8 Abs. 4 Nr. 2 lit. c) KStG-Ö wird ins Feld geführt, nach dem Verlustvorträge untergehen, wenn die Kapitalgesellschaft infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage ihre Identität gewechselt hat.[109]

c) Eigener Vorschlag

Um zu einer sachgerechten Neuregelung zu gelangen, lohnt ein erneuter Blick auf die Gründe der Entscheidung des BVerfG.

Neben allgemeinen Ausführungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip und zu Zulässigkeit und Grenzen typisierender Regelungen weist das BVerfG darauf hin, dass der Gesetzgeber sich mit der Geltung des Trennungsprinzips dafür entschieden habe, das Einkommen von Körperschaften einer eigenständigen Besteuerung zu unterwerfen, die von der Besteuerung der Anteilseigner unabhängig ist.[110] Da die steuerliche Verlustnutzung ein wesentliches Element der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist und damit über Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich abgesichert ist,[111] muss sie auch Kapitalgesellschaften möglich sein.[112] Eine Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeit durchbricht das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit das objektive Nettoprinzip.[113] Die Anbindung der Verlustnut-

96 *Rödder/Schumacher*, Ubg 2018, 5, 7.
97 Vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.
98 Dieser Schritt wird von *Holle/Weiss*, DB 2018, 3008, 3009, ausdrücklich begrüßt.
99 Ohne die genannte Einschränkung ebenso *Finger*, Ubg 2018, 521, 525.
100 Dazu oben III.2. und III.3.
101 *Holle/Weiss*, DB 2018, 3008, 3010 f.; *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, 1289, 1297.
102 *Fertig*, Ubg 2018, 521, 530.
103 *Hohmann*, DStZ 2017, 550, 554.
104 *Hohmann*, DStZ 2017, 550, 554, 555.
105 So *Rödder/Schumacher*, Ubg 2018, 5, 7.
106 *Fertig*, Ubg 2018, 521, 530.
107 *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 870 ff.; *Hohmann*, DStZ 2017, 550, 554.
108 *Dorenkamp*, FR 2018, 83, 86.
109 *Dorenkamp*, FR 2018, 83, 86.
110 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 109 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.
111 *Binnewies/Lemmer*, AG 2018, 703.
112 So auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 116 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.
113 *Röder*, FR 2018, 52, 54.

zungsmöglichkeit an die Anteilseignerstruktur der Kapitalgesellschaft verletzt das Trennungsprinzip.[114]

Das BVerfG stellt den Grundsatz heraus, dass bei dem Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlust nutzen möchte, mit dem Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat.[115] Um die Identität des Steuerpflichtigen festzustellen, komme es allerdings nicht allein auf die zivilrechtliche Lage an. Maßgeblich sei vielmehr eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.[116] Die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft wird – so das BVerfG ausdrücklich – „nicht allein durch die Personen der Anteilseigner, sondern jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt."[117] Dabei kann sich das Bundesverfassungsgericht auf den BFH berufen. Dieser hat im Jahr 2003 ausgeführt: „Die wirtschaftliche Identität – oder auch wirtschaftliche ‚Persönlichkeit' – einer Körperschaft als Rechtsperson bestimmt sich indes durch ihren Unternehmensgegenstand und ihr verfügbares Betriebsvermögen, nicht durch ihre Gesellschafter."[118]

Wenn das richtig ist – und m.E. ist es richtig – dann ist der Satz, eine Kapitalgesellschaft könne erlittene Verluste so lange mit späteren Gewinnen verrechnen, wie ihre rechtliche Identität gewährt bleibe,[119] allerdings falsch. Richtig ist vielmehr, dass sie erlittene Verluste nur solange nutzen kann, wie ihre wirtschaftliche Identität gewahrt bleibt.

Für die Wahrung der wirtschaftlichen Identität kommt es auf die Personen der Anteilseigner nicht an. Der BFH hat in der genannten Entscheidung aus dem Jahre 2003 deutlich ausgesprochen, dass die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft auch dann gewahrt bleiben könne, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse an der Körperschaft ändern.[120] Anders gewendet stimmt es aber auch, dass eine Körperschaft ihre wirtschaftliche Identität verlieren kann, ohne dass sich die Beteiligungsverhältnisse ändern. Und verliert sie ihre wirtschaftliche Identität – ob mit oder ohne Anteilseignerwechsel – muss sie nach dem oben Gesagten bestehende Verlustvorträge verlieren.

Insofern erscheint es zwar möglich, aber nicht notwendig, den Wegfall bestehender Verlustvorträge auch an die Übertragung von Gesellschaftsanteilen zu knüpfen. Sachgerecht und mit den anerkannten steuerlichen Grundsätzen im Einklang erscheint danach aber eine Regelung, die klarstellt, dass Kapitalgesellschaften bestehende Verlustvorträge nur dann und solange nutzen können, wie sie ihre wirtschaftliche Identität beibehalten. Der Wechsel in der Anteilseignerstellung ist verzichtbar.

Dieses Anknüpfen allein an die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft ohne das Vorliegen eines Anteilseignerwechsels wird im Schrifttum nur vereinzelt erwogen,[121] andererseits aber auch für „fernliegend"[122] oder gar für unzulässig[123] gehalten.

Richtig ist, dass ein Mantelkauf nur vorliegen kann, wenn Anteile an der verlustbehafteten Kapitalgesellschaft übertragen werden. Sowohl § 8 Abs. 4 KStG a.F. als auch § 8c KStG haben denn auch das erklärte Ziel, Mantelkaufgestaltungen zu unterbinden.[124] Dies wird vom BVerfG als ein legitimes Ziel des Gesetzgebers angesehen.[125] Auch im Schrifttum ist anerkannt, dass eine Übertragung von Verlustvorträgen eines Steuersubjekts auf ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich unzulässig ist.[126]

Damit ist aber nicht gesagt, dass der Gesetzgeber nicht über die Mantelkaufgestaltungen hinausgehen darf. Er darf es zwar nicht in der Weise tun, dass er willkürlich bestimmte Fallgestaltungen herausgreift und zum Anlass nimmt, die Verlustnutzung zu versagen. Er ist aber nicht gehindert, steuerrechtlich anerkannte Grundsätze im Gesetz festzuschreiben und daran systemgerechte Folgen zu knüpfen. Eine Regelung, nach der eine Kapitalgesellschaft bestehende Verlustvorträge nur so lange nutzen kann, wie sie ihre wirtschaftliche Identität nicht verliert, bringt einen mittlerweile anerkannten steuerrechtlichen Grundsatz zum Ausdruck und ist damit deutlich weniger angreifbar als eine Regelung, die versucht, einen bestimmten Missbrauchstatbestand zu beschreiben und damit einzufangen.

Stellt man allein auf das Fortbestehen der wirtschaftlichen Identität ab, erübrigt sich die Notwendigkeit von Sanierungsklauseln, wie sie in § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG a.F. als auch in § 8c Abs. 1a KStG als notwendig erachtet wurden, um Umstrukturierungen zu ermöglichen. Insbesondere die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG hat nicht zu Erleichterungen für die betroffenen Unternehmen, sondern zunächst einmal zu einer Kontroverse zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Kommission darüber geführt, ob es sich um eine unerlaubte Beihilferegelung handele. Fällt das Tatbestandsmerkmal der Anteilsübertragung in der zu findenden Neuregelung weg, sind Umstrukturierungen grundsätzlich möglich, wenn und soweit sich die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft nicht ändert.

Allerdings wird es dem Gesetzgeber dann nicht erspart bleiben, wiederum zu beschreiben, was die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft ausmacht. Er muss also praktisch auf den Tatbestand des § 8 Abs. 4 KStG, soweit er sich auf die Kapitalgesellschaft selbst bezog, zurückkommen. Dabei dürfte es sich anbieten, zum einen auf den Unternehmensgegenstand und zum anderen auf die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens abzustellen. Dies sind nun gerade die Tatbestands-

114 *Röder*, FR 2018, 52, 54.

115 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 130 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

116 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 131 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

117 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 132 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

118 BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616 Rz. 27 = FR 2004, 27 m. Anm. *Pezzer*.

119 *Röder*, FR 2018, 52, 54, unter Berufung auf BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 = FR 1987, 69, und BFH v. 29.10.1986 – I R 318/83, BStBl. II 1987, 310.

120 BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616 Rz. 27 = FR 2004, 27 m. Anm. *Pezzer*.

121 So von *Blumenberg/Crezelius*, DB 2017, 1405, 1409.

122 *Kahlert/Schmidt*, FR 2017, 758, 762.

123 So wohl *Röder*, FR 2018, 52, 54.

124 Für § 8 Abs. 4 KStG a.F. vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 123 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*, für § 8c KStG ebenda Rz. 126.

125 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 Rz. 126 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*.

126 *Röder*, FR 2018, 52, 53; *Jochum*, FR 2011, 497, 498; *Schmitz*, Steuerrechtliche Reaktionen auf den Handel mit Verlustgesellschaften im Rechtsvergleich, 2012, S. 4; *Süß*, Mantelkaufregelungen im Körperschaftsteuerrecht, 2016, S. 56 ff.

merkmale, die sich als streit- und gestaltungsanfällig erwiesen hatten. Auch insoweit hat das BVerfG aber deutliche Worte gefunden – die grundsätzliche Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung rechtfertige es nicht, auf komplizierte und streitanfällige Tatbestandsvoraussetzungen in einer Weise zu verzichten, dass die verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen den typischen Fall nicht mehr realitätsgerecht abbilden.[127] Im übrigen ist allgemein festzustellen, dass steuerrechtliche Vorschriften kompliziert und streitanfällig sind. Man denke nur daran, welche Anzahl von Gerichtsentscheidungen und Äußerungen im Schrifttum allein der Satz „Auch verdeckte Gewinnausschüttungen ... mindern den Gewinn nicht" in § 8 Abs. 3 KStG nach sich gezogen hat. Die Rechtsanwender müssen sich mit den in diesem Bereich im Laufe der Jahrzehnte entwickelten Leitlinien auseinandersetzen. Ebenso werden sie mit der Auslegung einer Vorschrift, die auf die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft als – einzige – Voraussetzung der Verlustnutzung abstellt, umgehen können und müssen.

Gegen das alleinige Abstellen auf die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft spricht nicht der Umstand, dass im Falle eines Einzelkaufmanns ein Branchenwechsel und die Anschaffung neuen Betriebsvermögens nicht dazu führen, dass bestehende Verlustvorträge untergehen.[128] Juristische Personen sind neben natürlichen Personen als Steuerrechtssubjekte anerkannt. Zwischen beiden Gruppen bestehen aber strukturelle Unterschiede, die eine absolute Gleichbehandlung unmöglich machen. So kann eine juristische Person Verträge mit ihren Gesellschaftern schließen, die dazu führen, dass z.B. die Arbeitsleistung eines Gesellschafters auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu Betriebsausgaben in Form von Arbeitslohn führt. Ein Einzelunternehmer kann seine Arbeitskraft hingegen nicht gegen Geld in den Dienst seines Einzelunternehmens stellen. Auch bei der Möglichkeit der Verlustnutzung bestehen bereits jetzt Unterschiede. So gehen bestehende Verlustvorträge eines Einzelunternehmers mit dessen Tod unter,[129] auch wenn seine Erben das Einzelunternehmen fortführen. Eine Kapitalgesellschaft hingegen stirbt keines natürlichen Todes; solange sie ihr Unternehmen fortführt, steht der Verlustnutzung nichts im Wege.

Eine absolute Gleichbehandlung natürlicher und juristischer Personen in jeder Hinsicht ist demzufolge nicht möglich.

Schließlich wird gelegentlich darauf hingewiesen, dass, soweit in anderen Rechtsordnungen die Beschränkung der Nutzung bestehender Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft geregelt ist, stets – auch – an die Übertragung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft angeknüpft werde.[130] Tatsächlich gibt es aber auch Rechtsordnungen, die allein die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft ohne die Notwendigkeit eines Anteilseignerwechsels als Voraussetzung der Verlustnutzung identifizieren. Ausweislich des Berichts der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung" vom 15.9.2011[131] knüpfen u.a. auch Frankreich und Portugal für die Versagung der Verlustnutzung allein an die Änderung des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft an.

Es empfiehlt sich daher, eine Regelung einzuführen, die etwa wie folgt ausgestaltet sein könnte:

Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Die wirtschaftliche Identität der Körperschaft bestimmt sich insbesondere nach ihrem Unternehmensgegenstand und dem den Unternehmensgegenstand prägenden Betriebsvermögen.

127 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*, Rz. 143.

128 So aber *Röder*, FR 2018, 52, 56.

129 So grundsätzlich für den Fall eines Landwirts BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. *Kanzler*.

130 *Hohmann*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, 2017, S. 770.

131 http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe_Verlustverrechnung _Gruppenbesteuerung_2011_Bericht.pdf.

Peer Review

*Dr. Christian Kahlenberg/Satenik Melkonyan, Berlin/Frankfurt/O.**

Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse

Inhaltsübersicht

I. Einführung: Problemstellung und Ziel der Untersuchung
II. Theoretische Grundlagen: Einbettung der Gewerbesteuer in das System der Hinzurechnungsbesteuerung
1. Zielsetzung und Regelungsdogmatik der Gewerbesteuer sowie der Hinzurechnungsbesteuerung
2. Theoretische Erklärungsansätze der Hinzurechnungsbesteuerung
3. Besteuerungsfolgen nach theoretischen Erklärungsansätzen
a) 1. Stufe: Implikationen im Zeitpunkt der Gewinnentstehung
b) 2. Stufe: Implikationen im Zeitpunkt der Gewinnverwendung
III. Rechtsdogmatische Analyse: Wieviel Gewerbesteuer verträgt die Hinzurechnungsbesteuerung?
1. Widerstreitende Ansichten zwischen BFH und Finanzverwaltung vor dem BEPS-Umsetzungsgesetz
a) 1. Stufe: Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnentstehung
b) 2. Stufe: Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnverwendung
2. Status Quo nach dem BEPS-Umsetzungsgesetz
a) 1. Stufe: Rechtsfolgen im Zeitpunkt der Gewinnentstehung
b) 2. Stufe: Rechtsfolgen im Zeitpunkt der Gewinnverwendung
3. Standfestigkeit der Gesetzesänderung
a) Folgerungen aus der Rechtsprechung des EuGH
b) Implikationen durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive
IV. Betriebswirtschaftliche Analyse: Wieviel Gewerbesteuer erfordert die Hinzurechnungsbesteuerung?
1. Zielstellung, Untersuchungsgegenstand und Modellannahmen
2. Der Referenzrahmen
3. Quantifizierung der Fallvarianten
4. (Taxo-)grafische Analyse der Fallvarianten
V. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

Seit ihrer Einführung im Jahr 1972 ist die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung Gegenstand von wissenschaftlichen Kontroversen. Wie schwer dem Gesetzgeber eine zeitgemäße Anpassung der Grundkonzeption fällt, illustriert die nicht fristgerechte Umsetzung der sog. Anti-Tax-Avoidance-Directive. Ähnlich verhält es sich mit der Gewerbesteuer. Insbesondere im Zusammenspiel von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer zeigt sich der notwendige Abstimmungsbedarf. Vor dem Hintergrund jüngerer Rechtsprechung, der anschließenden profiskalischen Reaktion des Gesetzgebers sowie der Vorgaben des Sekundärrechts ist das Zusammenwirken von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer gegenwärtig sehr aktuell, wissenschaftlich aber nicht hinreichend fundiert diskutiert worden. Diese Forschungslücke möchte der vorliegende Beitrag schließen. Im Kern wird analysiert, ob die Hinzurechnungsbesteuerung eine Gewerbesteuerbelastung bei kapitalistischen Anteilseignern erfordert und welche Konsequenzen daraus für Gewinnausschüttungen von Zwischengesellschaften zu ziehen sind.

Since its introduction in 1972, German CFC rules have been the subject of scientific controversy. The belated implementation of the so-called Anti-Tax Avoidance Directive illustrates how difficult it is for the legislator to introduce a contemporary solution to the base concept of the CFC rules. The situation is similar with German trade tax. Especially the interplay between the CFC rules and the trade tax shows the need for regulatory coordination. Against the background of recent case law, the fiscal reaction of the legislator to that case law and the requirements of European secondary law, the interaction between the CFC rules and the trade tax is currently very topical but has not been discussed in a sufficiently well-founded scientific manner. This article aims to close this research gap. At its core, it analyzes whether the CFC rules require trade taxation of parent companies and what consequences this may have for trade taxation of actual profit distributions by intermediate companies.

I. Einführung: Problemstellung und Ziel der Untersuchung

Mit einem „Paukenschlag“[1] hatte der BFH die Erfassung des Hinzurechnungsbetrags im Rahmen der Gewerbesteuer im Jahr 2015 negiert[2]. Wenig überraschend reagierte die Finanzverwaltung unmittelbar mit einem Nichtanwendungserlass[3], dem anschließend unter dem Deckmantel des BEPS-Umset-

* StB Dr. *Christian Kahlenberg*, LL.M., M.Sc., ist als Steuerberater bei Flick Gocke Schaumburg tätig und daneben Lehrbeauftragter an der Europa-Universität Viadrina und an der Bundesfinanzakademie Berlin. *Satenik Melkonyan*, M.Sc., ist Referentin beim Bundesverband der deutschen Industrie und daneben Forschungsassistentin am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax). Die Verfasser danken für wertvolle Hinweise und Anregungen aus der Begutachtung.

1 *Becker/Loose*, Ubg 2015, 399.

2 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 m. Anm. *Tauser/Keller*.

3 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.12.2015 – G 1425, BStBl. I 2015, 1090.

zungsgesetzes[4] eine gesetzliche Neuausrichtung der Gewerbesteuer folgte[5]. Dass die Gesetzesänderung nur deklaratorisch sei und daher keine echte Rückwirkung vorliege, hat das FG Baden-Württemberg erst kürzlich zurückgewiesen[6]. Daneben hatte sich der BFH mit der Frage zu befassen, ob die in § 3 Nr. 41 lit. a) EStG kodifizierte Steuerfreistellung von zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegenen Gewinnausschüttungen auch für Kapitalgesellschaften heranzuziehen ist[7]. Und schließlich steht noch die – bereits verfristete – Umsetzung der sog. Anti-Tax-Avoidance-Directive (Richtlinie 2016/1164/EU[8] – kurz: ATAD) aus, die Vorgaben zu einem Hinzurechnungsbesteuerungsregime enthält. Das Zusammenwirken von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer ist folglich komplex, hochgradig aktuell und nicht abschließend diskutiert, geschweige denn entschieden; die einschlägige Fachdiskussion ist entsprechend intensiv[9]. Bisweilen unterblieben ist eine Untersuchung dieser Wechselwirkung aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Dies möchte der vorliegende Beitrag nachholen. Im Kern geht es um die Frage, ob sich die Belastung des Hinzurechnungsbetrags mit Gewerbesteuer, und damit die vollzogene Änderung im Gewerbesteuergesetz durch das BEPS-Umsetzungsgesetz, ökonomisch begründen lässt und welche Konsequenzen daraus für die anschließende Gewinnausschüttung bei kapitalistischen Anteilseignern zu ziehen sind[10].

Dafür werden im Kapitel II die Zielsetzung und Regelungsdogmatik der deutschen Gewerbesteuer sowie der Hinzurechnungsbesteuerung rechtstheoretisch beschrieben. Nachdem verschiedene Besteuerungsszenarien aus Sicht der Protagonisten (BFH, Finanzverwaltung sowie Gesetzgeber) in Kapitel III normativ dargelegt werden, verdeutlicht ein Abgleich mit den europarechtlichen Vorgaben, dass die aktuelle Rechtslage auch mit der ATAD kompatibel ist. In Kapitel IV folgt die betriebswirtschaftliche Untersuchung: Methodisch wird auf eine (taxo-)grafische Analyse zurückgegriffen. Wie gezeigt wird, ist die vollzogene Gesetzesänderung innerhalb der Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht begründet. Der Beitrag schließt mit einer thesenförmigen Zusammenfassung der Erkenntnisse in Kapitel V.

II. Theoretische Grundlagen: Einbettung der Gewerbesteuer in das System der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Zielsetzung und Regelungsdogmatik der Gewerbesteuer sowie der Hinzurechnungsbesteuerung

Als Objektsteuer hat die Gewerbesteuer zum Ziel, den inländischen Betrieb anhand seiner Ertragskraft zu besteuern (§ 2 Abs. 1 GewStG). Der Steuer unterlag bisher grundsätzlich der inländische Teil eines Gewerbebetriebs; unabhängig von der Rechtsform. Dieser Zielsetzung entsprechend wird u.a. „der Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt" gekürzt (§ 9 Nr. 3 GewStG). Dabei ist der Begriff einer Betriebsstätte nach § 12 AO maßgebend[11]. Vor diesem Hintergrund hielt der BFH auch die Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG für geboten, da dieser nicht in einer inländischen Betriebsstätte anfällt[12]. Eine andere Frage ist indes, ob dieses Ergebnis mit der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung vereinbar ist.

Die Hinzurechnungsbesteuerung folgt nach einvernehmlicher Auffassung primär dem Ziel, die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuergebiete zu unterbinden[13]. Unter Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft werden die nämlichen Gewinne aufgrund des systemtragenden Trennungsprinzips abgeschirmt[14]. Diese Abschirmwirkung soll durchbrochen werden[15], um eine hinreichende Vorbelastung der verlagerten Gewinne sicherzustellen[16], ohne die Rechtspersönlichkeit des aus-

4 BGBl. I 2016, 3000. Das Akronym BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting" (Bemessungsgrundlagenerosion und Gewinnverlagerung).

5 In seinem Bestreben das inländische Steuersubstrat möglichst umfangreich abzusichern, führt der deutsche Gesetzgeber die Umsetzung des BEPS-Projekts über mehrere Gesetze und insgesamt regelungsverschärfend durch. Vgl. allgemein zur nationalen Umsetzung des BEPS-Projekts nur *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281–292; *Schnitger*, IStR 2017, 214–226; *Schnitger*, IStR 2016, 637–644; *Benz/Böhmer*, DB 2016, 1531–1537; *Sommer/Retzer*, ISR 2016, 283–291; *Sommer/Retzer*, ISR 2016, 377–385.

6 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018 – 6 K 1775/16, IStR 2019, 107; v. 8.5.2018 – 6 K 2814/16, IStR 2019, 113. Zu den Entscheidungen s. *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81–87.

7 Vgl. BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, FR 2017, 1142 m. Anm. *Schnitger/Rüsch* = IStR 2017, 870 m. Anm. *Kahlenberg*.

8 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts v. 12.7.2016, ABl. EU Nr. L 193 v. 19.7.2016, 1.

9 Vgl. auszugsweise *Becker/Loose*, BB 2018, 215–221; *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21–33; *Kraft/Hohage*, IStR 2017, 381–387; *Kollruss*, IStR 2017, 522–531; *Rautenstrauch/Sterner/Adrian*, DStR 2017, 1457–1463; *Rieck*, IStR 2017, 399–401; *Tigges/Adrian*, StuB 2017, 477–478; *Haase*, IStR 2015, 966–970; *Kraft/Schreiber*, IStR 2015, 149–155; *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942–948; *Rödder*, IStR 2009, 873–877.

10 Hingegen hat dieser Beitrag nicht zum Ziel, einen grundsätzlichen Reformvorschlag für die Hinzurechnungsbesteuerung zu verbreiten; vgl. zum mangelnden gesetzgeberischen Willen und zur inkrementellen Durchsetzbarkeit von systematischen Neukonzeptionen *Hey*, StuW 2019, 6.

11 Vgl. nur BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 Rz. 8; *Gosch* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 218 (125. EL 2018); *Hielscher*, BB 2015, 2088 m.w.N.

12 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 Rz. 9; *Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 12 Rz. 35.

13 Vgl. BT-Drucks. 17/9536, 59, sinngemäß auch BT-Drucks. 16/6290, 91. Vgl. einleitend zu den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG *Cortez*, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, 2012, S. 103–108; *Schmidtmann*, Hinzurechnungsbesteuerung bei internationalen Umstrukturierungen, 2007, S. 59–132; *Wassermeyer*, Analyse der steuerlichen Einflussfaktoren grenzüberschreitender Vertriebsalternativen inländischer Kapitalgesellschaften, 2005, S. 202–207; *Große*, Subpart F als Referenz für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, 2003, S. 22–27; *Rödder*, IStR 2009, 873–877.

14 Dabei ist zwischen „*temporärer*" (primärer) und „*dauerhafter*" (sekundärer) Abschirmwirkung zu unterschieden; vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, S. 90; *Pohl* in Fuhrmann, AStG, Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 2 (3. Aufl. 2017).

15 Ursprüngliche Zielsetzung des Gesetzgebers mit der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung im Jahr 1972; vgl. BT-Drucks. VI/2883, 18 f. sowie BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468; v. 3.5.2006 – I R 124/04, FR 2006, 889 m. Anm. *Hans* = BFH/NV 2006, 1729; *Schönfeld* (Fn. 14), S. 90–102 m.w.N.; *Rasch*, Die Ziele der neuen deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, 2004, S. 33.

16 Spätestens mit dem StSenkG (BGBl. I 2000, 1433) und UStG 2001 (BGBl. I 2001, 3858) gehört die Sicherstellung einer hinreichenden Vorbelastung neben der Missbrauchsbekämpfung zu den nachentwickelten Zielen der Hinzurechnungsbesteuerung; vgl. BT-Drucks. 14/2683, 133; BT-Drucks. VI/2883, 16 Rz. 12: „[...] verwirklicht der Gesetzesentwurf das Ziel, ungerechtfertigte Steuervorteile abzubauen."; *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 75–77 m.w.N.; *Rasch* (Fn. 15), S. 33, 39–64 sowie mit Kritik zur Neueinführung dieser Zielsetzung S. 146–154; *Schönfeld*, DStR 2006, 1216. Zur historischen Entwicklung und Reformierung des Instituts der Hinzurechnungsbesteuerung vgl. *Trennheuser*, US-amerikanische Sub-

ländischen Rechtsträgers per se zu versagen. Wie dies konzeptionell umgesetzt wurde, ist umstritten,[17] weshalb auch keine einhellige Auffassung zur Gewerbesteuerbelastung ersichtlich ist.

2. Theoretische Erklärungsansätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Zur Frage, welches Regelungssystem der Gesetzgeber mit den §§ 7 ff. AStG konzipiert hat, haben sich im einschlägigen Schrifttum mittlerweile vier theoretische Erklärungsansätze etabliert, wobei keiner dieser Theorien eine dominierende Rolle zuzugestehen ist.

Nach der überwiegend vertretenen[18] und von *Kluge* und *Vogel* geprägten sog. Ausschüttungstheorie[19] möchte das Gesetz die (nicht repatriierten) Gewinne einer Zwischengesellschaft beim Anteilseigner erfassen. Für dieses System spricht unzweifelhaft § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG, wonach sich der Hinzurechnungsbetrag als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG qualifiziert[20]. Dem widerspricht es auch nicht, wenn § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG eine Umqualifizierung bei Vorliegen einer Gewinneinkunftsart anordnet, weil auch die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG nicht dazu führt, dass klassische Dividenden ihre naturgemäße Eigenschaft einbüßen[21]. Darüber hinaus gilt der Hinzurechnungsbetrag erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG), weshalb auch zeitliche Parallelen zu ordentlichen Gewinnausschüttungen gedeutet werden können[22]. Schließlich wird dieser Systemgedanke von § 10 Abs. 1 Satz 4 AStG gestützt, wonach bei einem negativen Hinzurechnungsbetrag eine Hinzurechnungsbesteuerung entfällt[23]; auch ordentliche Gewinnausschüttungen können nicht negativ sein. Unverträglich mit der Ausschüttungstheorie erscheint jedoch die Anwendung des § 10d EStG sowie die Ermittlung einer fiktiven Dividende nach deutschem – und nicht nach ausländischem – (Handels-) Recht[24]. Ferner erkennt dieser Ansatz die Steuersubjekteigenschaft der Zwischengesellschaft uneingeschränkt an[25], was auch vom ursprünglichen Gesetzgeber so bezweckt, später jedoch aufgegeben wurde[26]. Mit diesem Ansatz verträgt sich auch die Ansicht des BFH, nach der die ausländische Betriebsstätte als die Betriebsstätte der Zwischengesellschaft akzeptiert wird[27].

Daneben wird auch die von *Wassermeyer* geprägte sog. Zurechnungstheorie[28] diskutiert, nach welcher die Gewinne der nämlichen Zwischengesellschaft (quotal) dem Steuerinländer – ähnlich dem Transparenzprinzip bei Personengesellschaften – steuerlich zugerechnet und von diesem versteuert werden[29]. Die Zwischengesellschaft selbst wäre lediglich das Subjekt für Zwecke der Einkünfteerzielung sowie -ermittlung. Dies wird einerseits dadurch gestützt, dass die Ermittlung der Einkünfte nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu erfolgen hat (§ 10 Abs. 3 Satz 1 AStG)[30]. Andererseits sprechen auch die Regelungen zum Verlustausgleich (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG) für eine Zurechnungstheorie. Schließlich stellt auch § 8 Abs. 1 AStG auf die Tätigkeit der nämlichen Zwischengesellschaft ab und erkennt ihr mithin die Subjektivität zur Einkünfteermittlung an[31]. Jedoch müssten für eine konsequente Umsetzung der Zurechnungstheorie die Gewinne im Wirtschaftsjahr bzw. Veranlagungszeitraum der Gewinnentstehung erfasst werden und nicht erst darauffolgend[32]. Auch wenn die Qualifizierung des Hinzurechnungsbetrags als fiktive Dividende (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG) in einem systematisch ganz offensichtlichen Widerspruch zur Zurechnungstheorie steht, wird dieser durch die Suspendierung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) bzw. Schachtelprivilegs (§ 8b Abs. 1 KStG) zumindest relativiert[33]. Letztlich bewirkt die Zurechnungstheorie eine Definitivbesteuerung des Hinzurechnungsbetrags, unabhängig von der Ausschüttungspolitik der Zwischengesellschaft[34].

Eine ebenfalls von *Wassermeyer* bemühte, vermittelnde Ansicht plädiert für die sog. Zweistufentheorie[35], welche Elemente der

part F-legislation und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, 2014, S. 48–56; *Große* (Fn. 13), S. 129–142.

17 Zur Darstellung insbesondere *Schönfeld* (Fn. 14), S. 138 ff.; *Edelmann* in Kraft, AStG, § 10 AStG Rz. 262 (2. Aufl. 2019); *Köhler* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Vor §§ 7–14 AStG Rz. 14 (51. EL 2018); *Vogt* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 33 (145. EL 2018); *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 15 ff. (87. EL 2018); *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Kapitel 13 Rz. 13.3.

18 Vgl. *Haun/Reiser/Cortez* in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 29 (37. EL 2018); *Pohl* in Fuhrmann, AStG, Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 27 (3. Aufl. 2017); *Gropp* in Lademann, AStG, Einf. §§ 7–14 AStG Rz. 8–11 (2. Aufl. 2015).

19 Vgl. nur *Kluge*, RIW 1975, 525–532; *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985, S. 13.

20 Vgl. auch *Wassermeyer* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 7 (87. EL 2018); *Schaumburg* (Fn. 17), Kapitel 13, Rz. 13.74; *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 119.

21 Vgl. nur *Ratschow* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 20 EStG Rz. 478 (145. EL 2018).

22 Vgl. auch *Schönfeld* (Fn. 14), S. 139 f.

23 Vgl. auch *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 116 f. m.w.N.

24 Vgl. auch *Wassermeyer* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 7 und 46 (87. EL 2018); *Schaumburg* (Fn. 17), Kapitel 13, Rz. 13.4.

25 Dahingehend auch BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, FR 2017, 1142 m. Anm. *Schnitger/Rüsch* = IStR 2017, 870 m. Anm. *Kahlenberg* Rz. 21; zur eigenständigen Steuersubjektidentität einer Kapitalgesellschaft *Große* (Fn. 13), S. 4 f.

26 Für steuerliche Zwecke wurde fingiert, dass der inländische Steuerpflichtige die vorgezogenen, fiktiv zugeflossenen Einkünfte direkt erzielt hat, wenngleich die ausländische Zwischengesellschaft rechtlich anerkannt wurde; vgl. *Wassermeyer* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 7 (87. EL 2018). Vgl. ausführlich zu den Zielen des Gesetzgebers Fußnoten 15 und 16.

27 Vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 Rz. 9 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein*.

28 Vgl. zuerst *Wassermeyer* in FS Flume, 1978, S. 326. Siehe auch *Edelmann* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 264 (2. Aufl. 2019); *Vogt* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 33 (145. EL 2018); *Große* (Fn. 13), S. 6.

29 Vgl. *Edelmann* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 461 und 466 (2. Aufl. 2019); *Wassermeyer* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 217 (87. EL 2018); *Schönfeld* (Fn. 14), S. 143; *Wassermeyer* in FS Flume, 1978, S. 326; *Mössner* in *Brezing* et al., Außensteuerrecht, 1991, § 10 Rz. 8.

30 Vgl. *Edelmann* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 461 (2. Aufl. 2019); *Wassermeyer* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 234 (87. EL 2018); *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 83 und 112; *Mössner* (Fn. 29), § 10 Rz. 13.

31 Vgl. *Schaumburg* (Fn. 17), Kapitel 13, Rz. 13.71 f. m.w.N.

32 So aber § 10 Abs. 2 S. 1 AStG.

33 Dahingehend auch *Wassermeyer* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 17 (87. EL 2018); „Für die Annahme einer Ausschüttungstheorie hätten das Halbeinkünfteverfahren und das Schachtelprivileg zugelassen werden müssen".

34 So auch *Edelmann* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 372 (2. Aufl. 2019).

35 Vgl. *Wassermeyer*, RIW 1983, 352 ff.; *Wassermeyer* in Haarmann, Die Hinzurechnungsbesteuerung – eine gesetzliche Missbrauchsregelung?, 1994, S. 58–60; *Wassermeyer* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 19 (87. EL 2018); in diese Richtung auch *Vogt* (Fn. 17), Vor §§ 7 bis 14 AStG Rz. 34 (145. EL 2018); *Pohl* (Fn. 18), Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 27 f. (3. Aufl. 2017); *Schaumburg* (Fn. 17), Kapitel 13, Rz. 13.3.

Ausschüttungs- mit der Zurechnungstheorie verbindet. Danach sind die Gewinne auf Ebene der Zwischengesellschaft zu ermitteln und anschließend den Gesellschaftern zuzurechnen (Zurechnungstheorie). Dies geschieht rechtsfolgenseitig durch Umformung der Gewinne in fiktive Dividenden (Ausschüttungstheorie), wobei (Teil-)Steuerbefreiungen zur Vermeidung von Kaskadeneffekten suspendiert werden (Zurechnungstheorie). Gegen diesen Erklärungsansatz sprechen dieselben Argumente, wie sie gegen die Ausschüttungstheorie[36] bzw. Zurechnungstheorie[37] vorgetragen werden. Obgleich diese Theorie die doppelte Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung nahezu vereinigt[38], mangelt es ihr insoweit an einem stringenten Konzept[39].

Schließlich finden sich auch Vertreter der von *Menck* entsprungenen sog. Repräsentationstheorie[40]. Danach soll die Existenz der Zwischengesellschaft negiert werden, indem der in § 42 AO angelegte Gedanke eines unmittelbaren Besteuerungszugriffs zum Tragen kommt. Als Argument für diesen Ansatz spricht, dass ungeachtet einer etwaigen Gewinnthesaurierung die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters erhöht werde, was einen entsprechenden Steuerzugriff rechtfertige[41]. Dieser Erklärungsansatz hat sich in der einschlägigen Diskussion aber nicht etablieren können, weshalb er für die nachfolgende Untersuchung unberücksichtigt bleibt.

3. Besteuerungsfolgen nach theoretischen Erklärungsansätzen

a) 1. Stufe: Implikationen im Zeitpunkt der Gewinnentstehung

Geht man (theoretisch) davon aus, die Hinzurechnungsbesteuerung baut systematisch-stringent auf der Ausschüttungstheorie auf, wäre im Zeitpunkt der Gewinnentstehung die Besteuerung einer (fiktiven) Dividendenausschüttung angezeigt. Um dem Ziel einer hinreichenden steuerlichen Vorbelastung zu genügen, wäre die Exkulpation der Vergünstigungen (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG) erforderlich. Dies ließe sich auch damit begründen, dass vor dem Hintergrund der maßgebenden Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) auf der 1. Besteuerungsstufe gar kein Anlass bestünde, die ansonsten für Gewinnausschüttungen geltenden Steuerprivilegien zur Beseitigung von Kaskadeneffekten zu gewähren; dies gilt dann konsequenterweise auch gewerbesteuerlich[42].

Unterstellte man regelungsdogmatisch hingegen die verankerte Zurechnungstheorie, wäre für die Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnentstehung auf den Steuerinländer als maßgebendes Steuersubjekt abzustellen. Die ausländische Zwischengesellschaft wäre lediglich für Zwecke der Einkünfteerzielung und -ermittlung maßgebend. Konzeptionell entspräche dieses Vorgehen der Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip. Mithin würden die nämlichen Gewinne (ungemildert) der Körperschaftsteuer, unter Anrechnung ausländischer Steuern (§ 26 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG), unterliegen. Gewerbesteuerlich wäre zu beachten, dass diese Gewinne nicht durch einen inländischen Betrieb radiziert sind, weshalb folgerichtig auch keine Gewerbesteuer ausgelöst werden darf (§ 9 Nr. 3 GewStG)[43].

b) 2. Stufe: Implikationen im Zeitpunkt der Gewinnverwendung

Bei konsistenter Ausrichtung an der Ausschüttungstheorie wäre im Zeitpunkt der Gewinnverwendung die Annahme einer „weiteren" Gewinnausschüttung ausgeschlossen. Die fragliche Dividende kann nicht doppelt ausgeschüttet werden[44] und wäre steuerlich vollständig zu ignorieren. Dies wird gegenwärtig durch § 3 Nr. 41 lit. a) EStG i.V.m. § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG sichergestellt, der die vollständige Steuerfreistellung[45] – unabhängig jedweder Beteiligungshöhen – gewährleistet[46].

Im Rahmen der Zurechnungstheorie würde die Steuersubjektivität (Zwischengesellschaft) nur einmalig im Zeitpunkt der Gewinnentstehung ausgetauscht[47], bleibt im Übrigen aber erhalten, weshalb im Zeitpunkt der Gewinnverwendung systematisch eine Gewinnausschüttung vorliegt[48]. Bei konsequenter Umsetzung wären für diese Gewinnausschüttungen die allgemeinen Regelungen zu beachten: Der Anteilseigner könnte sich dementsprechend auf die Steuervergünstigungen des § 8b KStG (einschließlich der Einschränkungen durch § 8b Abs. 4 KStG)[49] bzw. § 3 Nr. 40 EStG berufen. Gewerbesteuerlich wäre dies nach derzeitiger Rechtslage für Schachtelbeteiligungen auch außerhalb des EU/EWR-Kontextes möglich[50].

36 Insbesondere die Aufhebung des Teileinkünfteverfahrens bzw. Schachtelprivilegs sind demnach systemwidrig.

37 Dies betrifft u.a. den Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung.

38 Vgl. auch *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 85 m.w.N.

39 Als *„Konzept"* in diesem Zusammenhang ist die Einheit aus der Zielsetzung des Gesetzgebers und deren gesetzlicher Umsetzung zu verstehen; vgl. ausführlich *Schönfeld* (Fn. 14), S. 89.

40 Siehe *Menck*, DStZ 1978, 106 ff. und anschließend dazu *Wassermeyer* in FS Flume, 1978, S. 323 ff.; *Debatin*, RIW 1988, 389 und *Debatin*, DB 1992, 2159.

41 So auch *Schmidtmann* (Fn. 13), S. 83.

42 Siehe jedoch zur Kritik an der Höhe der Niedrigsteuerschwelle u.a. *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496 ff.; *Kraft*, IStR 2010, 377; *Schönfeld* (Fn. 14), S. 119 mit Verweis auf *Maier-Frischmuth*, IStR 2001, 643; *Rasch* (Fn. 15), S. 359–366 m.w.N.; ähnlich bereits *Lieber*, FR 2002, 142; *Rättig/Protzen*, IStR 2002, 128. Die Mehrbelastung wirft weiterhin verfassungsrechtliche (s. nur *Vogt* (Fn. 17), § 8 AStG Rz. 181 (145. EL 2018) mit zahlreichen weiteren Nachweisen) sowie europarechtliche (s. nur *Kraft* in Kraft, AStG, § 8 AStG Rz. 822 (2. Aufl. 2019) mit Verweis auf *Vogt*, DStR 2005, 1347) Bedenken.

43 Damit würde zugleich eine Ungleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten vermieden, wie dies von § 20 Abs. 2 AStG angestrebt werde. Vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 Rz. 10 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* mit Verweis auf ein unionsrechtliches Gebot zur Gleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten; zuletzt auch EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16 – *EV/FA Lippstadt*, IStR 2018, 802 m. Anm. *Kahlenberg/Korff*; kritisch dazu *Kollruss*, GmbHR 2015, 638 f.

44 Vgl. auch *Melkonyan/Kudert*, Ubg 2015, 135 m.w.N.

45 Auf die Maßgabe der Ausschüttung innerhalb von sieben Jahren bleibt hinzuweisen.

46 Siehe *Große* (Fn. 13), S. 27.

47 Vgl. etwa vgl. *Schönfeld*, DStR 2006, 1218; *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 3 Nr. 41 EStG Rz. 60 m.w.N. (87. EL 2018).

48 So auch *Gosch* in Gosch, KStG, § 8b KStG Rz. 25 ff. (4. Aufl. 2019); *Melkonyan/Kudert*, Ubg 2015, 135.

49 Zur Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG s. FG Hamburg v. 6.4.2017 – 1 K 87/15, DStRE 2018, 991 (Revision eingelegt, Az. BFH – I R 29/17).

50 Vgl. EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16 – *EV/FA Lippstadt*, IStR 2018, 802 m. Anm. *Kahlenberg/Korff*. Zur Darstellung s. unter *C.II.1.*

Insgesamt zeigt sich, dass sich das System der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nicht widerspruchsfrei in eine der skizzierten Erklärungsansätze einbetten lässt. Aus diesem Grund können aus dem normativen Gefüge keine eindeutigen Rückschlüsse auf die gewerbesteuerlichen Konsequenzen gezogen werden.

III. Rechtsdogmatische Analyse: Wieviel Gewerbesteuer verträgt die Hinzurechnungsbesteuerung?

1. Widerstreitende Ansichten zwischen BFH und Finanzverwaltung vor dem BEPS-Umsetzungsgesetz

a) 1. Stufe: Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnentstehung

aa) BFH: Urt. v. 11.3.2015 – I R 10/14

Nach Auffassung des BFH[51] verändere die Hinzurechnungsbesteuerung rechtstechnisch die Einkünftezurechnung – anders als § 42 Abs. 1 AO – nicht, sondern lasse das Trennungsprinzip und damit die subjektive Existenz der Zwischengesellschaft unberührt. Gleichwohl müssten die betreffenden Einkünfte „irgendwie" zum Steuerinländer gelangen. Über ein erweiterndes Regelungsverständnis werde der Hinzurechnungsbetrag daher zunächst in Einkünfte des Steuerinländers umgeformt[52] und unterläge dann bei ihm ungemildert der Körperschaftsteuer; eine ausländische Steuer sei bis zum Körperschaftsteuerniveau anrechenbar (§ 26 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG). Folglich wäre der Hinzurechnungsbetrag auch im Gewerbeertrag enthalten (§ 7 Satz 1 GewStG). Die sodann aufkeimende Gefahr sog. „betriebsstättenloser" Einkünfte[53] zwinge im Rahmen der Gewerbesteuer aber zur Zuordnung der Einkünfte zur Auslandsbetriebsstätte (§ 9 Nr. 3 GewStG)[54].

bb) Finanzverwaltung: Nichtanwendungserlass

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehört der Hinzurechnungsbetrag bereits nach dem § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG zu dem Gewerbeertrag[55]. Als unmittelbare Reaktion auf die o.g. Entscheidung veröffentlichte die Finanzverwaltung einen Nichtanwendungserlass[56] und stützt ihre diametrale Rechtsansicht auf den historischen Gesetzgeber, der seinerseits explizit davon ausgegangen sei, dass der Hinzurechnungsbetrag zu den inländischen Einkünften gehört[57] und eine Kürzung deshalb nicht in Betracht käme[58].

b) 2. Stufe: Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnverwendung

aa) BFH: Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 EStG?

(1) Unschärfen der bisherigen Rechtsgrundsätze

Die Position des BFH hinsichtlich der zutreffenden Rechtsgrundlage ist derweil unklar: Während im Judikat I R 10/14[59] im Rahmen des historischen Abrisses auf die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 41 lit. a) EStG hingewiesen wurde[60], obgleich dem Sachverhalt ein ausschließlich kapitalistischer Beteiligungsstrang zugrunde lag, deutet die spätere Entscheidung (I R 84/15)[61] – wohlbemerkt nur implizit – das genaue Gegenteil an[62], wenn der BFH die Regelung des § 8b KStG als speziellere Vorschrift bezeichnet[63].

(2) Normenkonkurrenz zwischen § 3 Nr. 41 EStG und § 8b KStG

Um die Rechtsfolgen aus der vorherigen Hinzurechnungsbesteuerung abzumildern, hatte der Gesetzgeber § 3 Nr. 41 EStG implementiert[64], dessen exklusive Anwendung zumindest gegenüber § 3 Nr. 40 EStG (für natürliche Personen) nur im Bereich kapitalistischer Anteilseigener umstritten ist[65]. Die vor-

51 Vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 m. Anm. *Tauser/Keller*.

52 Vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 m. Anm. *Tauser/Keller* Rz. 9.

53 Dagegen jüngst *Töben*, IStR 2017, 924; weiter auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, 49; *Wassermeyer*, Der Konzern 2008, 341; *Wassermeyer*, IStR 2004, 676; dafür etwa *Kramer*, IStR 2017, 782 m.w.N; zur Problematik auf Abkommensebene dafür *Kahlenberg*, ISR 2017, 421; *Hagemann*, StuW 2017, 89 ff.; *Hagemann*, StuW 2016, 172 ff.; dagegen *Kollruss*, StuW 2017, 200 sowie *Kollruss*, StuW 2017, 82.

54 Im Ergebnis bereits *Rödder/Schumacher*, DStR 2002, 112; *Sieker*, IStR 2003, 79; *Hagemann*, Ubg 2014, 707 f.; *Rödder/Liekenbrock*, Ubg 2013, 23 sowie *Gosch*, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, Grüne Hefte Nr. 177/2011, S. 21; a.A. hingegen *Kramer*, IStR 2015, 669 ff.; *Quilitzsch*, ISR 2014, 193; *Schnitger*, IStR 2011, 330; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 3 GewStG Rz. 4 (9. Aufl. 2017); *Schnitter* in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz. 164c (Stand: 4.9.2017).

55 Vgl. BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, 3, Rz. 10.1.1.2.

56 Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.12.2015 – G 1425, BStBl. I 2015, 1090.

57 Vgl. ausführlich die Nachweise in den Fn. 15 und 16.

58 Vgl. auch OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation v. 26.4.2017 – Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 03/2017, IStR 2017, 592; ähnlich *Reiche* in Haase, AStG, § 7 AStG Rz. 9 (3. Aufl. 2016).

59 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein*.

60 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 Rz. 51 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein*.

61 BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, FR 2017, 1142 m. Anm. *Schnitger/Rüsch* = IStR 2017, 870 m. Anm. *Kahlenberg*. Vgl. kritisch und mit zahlreichen weiteren Nachweisen gegen die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG *Rasch* (Fn. 15), S. 264–271. In diesem Fall scheidet eine Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben aber aus; § 8b Abs. 4 S. 7 KStG.

62 Vgl. zur Begründung ausführlich *Kraft/Hohage*, IStR 2017, 381. Im Ergebnis bereits *Gosch* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 297 (125. EL 2018); *Roser* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 20a (125. EL 2018); *Güroff* (Fn. 54), § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 4 (9. Aufl. 2017); *Schnitter* (Fn. 54), § 9 GewStG Rz. 201 (130. EL 2015); *Kraft/Hohage*, FR 2014, 420; *Ernst*, Ubg 2010, 499 ff.

63 An einer abschließenden Klarstellung war der erkennende Senat verfahrensrechtlich gehindert, da dort lediglich ein Körperschaftsteuerbescheid (als Folgebescheid) angegriffen wurde, worin die gegenständliche Steuerfreistellung (bindend) auf § 3 Nr. 41 lit. a) EStG gestützt wurde. Die betreffende Gewinnausschüttung war gesondert nach § 18 Abs. 1 S. 1 AStG (Grundlagenbescheid) festgestellt, weshalb diese Feststellung für den angegriffenen Körperschaftsteuerbescheid (als Folgebescheid) verbindlich ist (BFH v. 14.7.1993 – X R 34/90, BStBl. II 1994, 77).

64 Vgl. BT-Drucks. 14/6882 zur UntStFG v. 10.9.2001, S. 31: „§ 3 Nr. 41 vermeidet eine solche Überbesteuerung". Vgl. bereits *Wassermeyer*, IStR 2000, 195 mit Kritik zur mehrfachen Belastung; ebenso *Watrin/Eberhardt*, DStR 2013, 2603; *Schönfeld*, DStR 2006, 1217 f.

65 Erstmals – soweit ersichtlich – zur Diskussion *Rättig/Protzen*, IStR 2002, 127; *Rättig/Protzen*, DStR 2002, 243; *Rödder/Schumacher*, DStR 2002, 113.

rangige Anwendung von § 3 Nr. 41 lit. a) EStG könnte einerseits mit Bezug auf § 12 Abs. 3 AStG erklärt werden[66]. Dieser Auffassung stehen dann grammatikalische und systematische Argumente entgegen: Für Kapitalgesellschaften ist eine eigenständige Vorschrift zur Vermeidung von Überbesteuerung bei vorgelagerter Hinzurechnungsbesteuerung überflüssig[67]. Hierfür genügt § 8b Abs. 1 KStG[68]. Auch der Regelungswortlaut spricht gegen die Anwendung von § 3 Nr. 41 lit. a) EStG im Kontext kapitalistischer Anteilseigner, da jene Norm eine Vorbelastung mit der „Einkommensteuer", nicht aber mit der „Körperschaftsteuer", fordert[69]. Darüber hinaus würde bei vorrangiger Anwendung von § 3 Nr. 41 lit. a) EStG vernachlässigt, dass eine Steuerfreistellung nunmehr ausschließlich für Schachtelbeteiligungen in Betracht kommt (§ 8b Abs. 4 KStG)[70]. Auf Ebene der Gewerbesteuer kommt hinzu, dass nach § 3 Nr. 41 lit. a) EStG generell keine Belastung droht (§ 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG).

bb) Finanzverwaltung: Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 EStG!

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist § 3 Nr. 41 lit. a) EStG bei kapitalistischen Anteilseignern vorrangig (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015) anzuwenden[71]. Auch nach der Implementierung von § 8b Abs. 4 KStG wurde an dieser Position festgehalten, was angesichts der ansonsten drohenden juristischen Doppelbesteuerung auch sachgerecht erscheint[72]. In Konsequenz sind Gewinnausschüttungen, soweit sie zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, steuerbefreit[73]; insbesondere finden § 8b Abs. 4, 7 und 8 KStG keine Anwendung[74]. Die Anwendbarkeit der sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5 KStG) beim Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Schachtelbeteiligung soll hiervon unberührt bleiben[75].

2. Status Quo nach dem BEPS-Umsetzungsgesetz

a) 1. Stufe: Rechtsfolgen im Zeitpunkt der Gewinnentstehung

Mit den umfassenden Änderungen im GewStG vollzog der Gesetzgeber einen Paradigmenwechsel, um die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags zu zementieren. Mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz[76] wurde § 7 GewStG um die Sätze 7 (deklaratorisch)[77] bis 9 ergänzt, die im Kern eine Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags sowie bestimmter ausländischer Betriebsstättengewinne[78] zum inländischen Gewerbebetrieb anordnen, sofern ein solcher vorhanden ist[79]. Flankiert wird diese Zurechnungsfiktion von einer Adjustierung der §§ 9 Nr. 2 und Nr. 3 GewStG, um einer etwaigen Kürzungsmöglichkeit der nämlichen Gewinne vorzubeugen. Nach der Neufassung des § 9 Nr. 2 GewStG ist eine Kürzung für Beträge i.S.d. § 7 Satz 8 GewStG versagt. Zusätzlich wurden die bisherigen Tatbestandsmerkmale des § 9 Nr. 3 GewStG um die Anforderung ergänzt, dass es sich um eine ausländische Betriebsstätte *dieses* Unternehmens handeln muss, um das Kernargument des BFH[80] unmittelbar auszuhebeln[81]. In der Folge unterliegt der Hinzurechnungsbetrag (ungemildert) der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wobei eine etwaige ausländische Steuer (§ 26 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG) – vor Umsetzung der ATAD – allein auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist[82].

Nicht abschließend geklärt ist bisweilen, ob die Adjustierung den Willen des Gesetzgebers hinreichend fixiert. Denn auch wenn der Hinzurechnungsbetrag dadurch fiktiv dem inländischen Gewerbebetrieb zugeordnet wird und gleichzeitig eine Kürzungsmöglichkeit nach § 9 Nr. 3 GewStG suspendiert wird, bleibt daneben eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG denkbar[83]; der BFH hatte diese Konkurrenzfrage ausdrücklich offengelassen[84].

Die in § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbs. 1 GewStG verankerten schärferen Voraussetzungen für Drittstaatendividenden (insbesondere das Aktivitätserfordernis) hatte der EuGH erst jüngst in der

66 So etwa *Wassermeyer* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 76 (87. EL 2018); *Otto*, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2007, S. 228; kritisch *Lieber*, FR 2002, 143; *Schönfeld*, DStR 2006, 1217.

67 Vgl. *Kahlenberg*, IStR 2017, 874.

68 Vgl. dahingehend auch betreffend das Verhältnis von § 3 Nr. 40 EStG zu § 8b Abs. 4 KStG *Rüsch/Moritz*, DStR 2015, 2309; *Maciejewski/Rehr*, DStR 2015, 1481–1484; *Joisten/Vossel*, FR 2014, 794.

69 So *Gosch* (Fn. 48), § 8b KStG Rz. 25b (4. Aufl. 2019).

70 Siehe dazu *Kudert/Melkonyan*, Ubg 2015, 135 f.

71 Zuvor schon R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004.

72 Vgl. ausführlich mit einem Beispiel *Melkonyan/Kudert*, Ubg 2015, 135 f. Eine solche Doppelbesteuerung würde auch über das Ziel des historischen Gesetzgebers hinausgehen; vgl. *Haase/Oertel/Trossen*, Ubg 2018, 58.

73 Notwendige Voraussetzung für die Anwendbarkeit von § 3 Nr. 41 lit. a) EStG ist indessen die Ausschüttung innerhalb der Sieben-Jahres-Frist. Vgl. *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3 Nr. 41 EStG Rz. 13 (289. EL 2019); *Schönfeld*, DStR 2006, 1219; *Schönfeld* (Fn. 47), § 3 Nr. 41 EStG Rz. 60 (87. EL 2018).

74 Vgl. *Schnitger/Rüsch*, FR 2017, 1142–1147.

75 Vgl. den Vortrag der Finanzverwaltung im Verfahren I R 84/15 (Fn. 61). Vgl. für einen Vorschlag zur Nichtanwendbarkeit der Schachtelstrafe i.V.m. dem § 3 Nr. 41 lit. a) EStG *Haase/Oertel/Trossen*, Ubg 2018, 57 f.; vgl. auch *Reiche* (Fn. 58), § 7 AStG Rz. 6 (3. Aufl. 2016).

76 BGBl. I 2016, 3000.

77 Anders als beim § 10 Abs. 2 AStG geht der Gesetzgeber im Rahmen des GewStG nicht von einer Fiktion der Gewerblichkeit durch die Subsidiarität des § 20 EStG, sondern von originären gewerblichen Einkünften aus; vgl. BT-Drucks. 17/9536, 59; *Schnitter* (Fn. 54), § 7 GewStG Rz. 134 (Stand: 4.9.2017); *Selder* in Glanegger/Güroff, GewStG, § 7 GewStG Rz. 21 f. (9. Aufl. 2017); ablehnend *Kollruss*, IStR 2017, 522 f.; *Rieck*, IStR 2017, 400; *Rautenstrauch/Sterner/Adrian*, DStR 2017, 1457 mit Hinweis auf verfassungsrechtlich zweifelhafte Rückwirkung der Norm.

78 Hierbei handelt es sich nur um passive Betriebsstättengewinne, die im Ergebnis nicht von der inländischen Besteuerung ausgenommen werden; vgl. *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81; *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, DStR 2017, 1459; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 287; *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 28; *Drüen* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 91c (145. EL 2018); *Roser* (Fn. 62), § 7 GewStG Rz. 435 (125. EL 2018).

79 Die gesetzliche Fiktion reicht nicht soweit, um auch einen inländischen Gewerbebetrieb bzw. Betriebsstätte zu fingieren. Dies ist vielmehr Grundvoraussetzung; vgl. auch *Kahlenberg*, NWB 2018, 188.

80 Vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 m. Anm. *Tauser/Keller* Rz. 9.

81 Vgl. auch *Schnitter* (Fn. 54), § 7 GewStG Rz. 131 (Stand: 4.9.2017).

82 Zurzeit ist Anrechnung nach § 12 Abs. 2 AStG auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, nicht jedoch auf die Gewerbesteuer vorgesehen; vgl. FG Baden-Württemberg v. 2.12.2004 – 8 K 385/01, EFG 2005, 470; *Becker/Loose*, BB 2018, 216; *Rieck*, IStR 2017, 399–401; *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 30–33.

83 Vgl. zur Konkurrenzfrage jüngst *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81; *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2843 f.; *Bergmann* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 42 (2019).

84 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, FR 2015, 719 m. Anm. *Klein* = IStR 2015, 44 m. Anm. *Tauser/Keller* Rz. 12; ähnlich *Schnitter* (Fn. 54), § 9 GewStG Rz. 205 (Stand: 4.9.2017).

Rs *EV/FA Lippstadt* für EU-rechtswidrig befunden[85]. Die Entscheidung ist mittlerweile auch von der Finanzverwaltung akzeptiert. Nach dem Schreiben vom 25.1.2019 ist die Norm unionsrechtskonform auszulegen[86], indem schlichtweg in § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbs. 1 GewStG die Tatbestandskriterien der Referenznorm (§ 9 Nr. 2a GewStG) hineingelesen werden sollen[87]. Eine darüberhinausgehende Gleichbehandlung mit dem EU/EWR-Sachverhalt i.S.d. § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbs. 2 GewStG erscheint auf den ersten Blick rechtsdogmatisch abwegig (keine vertikale Vergleichspaarbildung)[88]. Die Rechtsprechung des BFH zur Ungleichbehandlung von EU- und Drittstaatengesellschaften hinsichtlich der steuerneutralen Einlagerückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG könnte indes dafür herhalten, unter Berufung auf den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 GG[89], für eine generelle gewerbesteuerliche Gleichbehandlung von Dividenden (insbesondere EU- und Drittstaatsdividenden) einzutreten[90].

b) 2. Stufe: Rechtsfolgen im Zeitpunkt der Gewinnverwendung

Die gewerbesteuerliche Neuerung beschränkt sich allein auf die steuerlichen Konsequenzen des Hinzurechnungsbetrags und damit auf der Besteuerung der I. Stufe[91]. Als Rechtsgrundlage für anschließende Gewinnausschüttungen dürfte daher Finanzverwaltung und Gesetzgeber von einer Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG ausgehen.

3. Standfestigkeit der Gesetzesänderung

a) Folgerungen aus der Rechtsprechung des EuGH

Wie schon erläutert, ist das Regelungskonzept der Hinzurechnungsbesteuerung nicht stringent durchgehalten, weshalb der Vorzug von § 9 Nr. 7 GewStG für den Hinzurechnungsbetrag nicht dogmatisch einwandfrei begründet werden kann[92]. Daneben sollte gleichwohl das Ziel des Gesetzgebers im Rahmen des BEPS-Umsetzungsgesetzes nicht einfach ignoriert werden. Ohne die Konkurrenzfrage an dieser Stelle abschließend zu diskutieren, kommt dieser nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. *EV/FA Lippstadt*[93] zentrale Bedeutung zu. Danach sind insbesondere die Aktivitätsanforderungen des § 9 Nr. 7 GewStG EU-rechtswidrig[94]. Möchte der Gesetzgeber diese Anforderungen aufrechterhalten, müsste eine flächendeckende Ausdehnung – z.B. nach österreichischem Vorbild (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 2 öKStG)[95] – erfolgen[96]. Andernfalls besteht insofern zumindest keine abschließende Sicherheit, dass dem gesetzgeberischen Willen entsprochen wird und der Hinzurechnungsbetrag zwingend (auch) der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Die vorliegende Untersuchung zeigt, dass dies aus ökonomischer Sicht aber angezeigt wäre.

b) Implikationen durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive

aa) Hinzurechnungsbesteuerungskonzept nach der ATAD

Mit der ATAD[97] wurden die EU-Mitgliedstaaten zur Einführung eines Hinzurechnungsbesteuerungsregimes (Art. 7 und 8 der ATAD) bis zum 31.12.2018 verpflichtet[98]. Sofern ein solches System bereits bestand, hätte es nur den Richtlinienvorgaben entsprechend angepasst werden müssen (Art. 4 Abs. 3 EUV). In dieser Hinsicht bestand im deutschen Recht nur punktueller Anpassungsbedarf[99]; dennoch ist der Gesetzgeber seiner unionsrechtlichen Verpflichtung nicht rechtzeitig nachgekommen. Fraglich ist vorliegend deshalb unmittelbar, ob aus den Bestimmungen der ATAD (konzeptionelle) Vorgaben abzuleiten sind, die die gegenständliche Untersuchung entweder stützen oder konterkarieren.

Vorwegzunehmen ist zunächst, dass die ATAD sachlich nur für den Bereich der Körperschaftsteuer maßgebend ist und deshalb keine unmittelbaren Folgerungen für gewerbesteuerliche Behandlungen gezogen werden können[100]. Sofern aber im Einzelfall die Gefahr droht, dass die Richtlinienvorgaben unterlaufen werden könnten, sind die Vorgaben auch für andere Steuerarten (wie z.B. die Gewerbesteuer) zu beachten[101]. Vorliegend geht die entscheidende Frage dahin, ob in der ATAD ein konzeptioneller Ansatz für die Hinzurechnungsbesteuerung erkennbar ist, aus dem eine zwingende gewerbesteuerliche Erfas-

85 Vgl. EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16 – *EV/FA Lippstadt*, ISTR 2018, 802; vgl. ausführlich zu den Auswirklungen der Entscheidung *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2839–2844.

86 Zur sog. geltungserhaltenen Reduktion EU-rechtswidriger Normen vgl. nur *Gosch*, DStR 2007, 1155 f.; *Prinz*, FR 2010, 380.

87 Vgl. hierzu *Kahlenberg/Korff*, ISTR 2018, 809.

88 Zutreffend *Schnitger/Gebhardt*, Ubg 2018, 598; dennoch kritisch – indes unter Hinweis auf ein mögliches verfassungsrechtliches Gebot – *Kahlenberg/Korff*, ISTR 2018, 809.

89 Vgl. BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, FR 2017, 192 m. Anm. *Kanzler* = ISTR 2016, 899.

90 Vgl. *Kahlenberg/Korff*, ISTR 2018, 808. In diese Richtung tendenziell auch *Roser* (Fn. 62), § 9 Nr. 7 GewStG, § 9 Nr. 2a GewStG Rz. 16 f. (125. EL 2018): Meistbegünstigung.

91 Auch blieb eine Adjustierung des § 12 Abs. 3 AStG aus.

92 Vgl. zur Diskussion *Kahlenberg/Weiss*, ISTR 2019, 85 m.w.N.

93 EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16 – *EV/FA Lippstadt*, ISTR 2018, 802 m. Anm. *Kahlenberg/Korff*.

94 Vgl. zum Verstoß des § 9 Nr. 7 GewStG bereits vor dem Urteil des EuGH *Schnitter* (Fn. 54), § 9 GewStG Rz. 201 (Stand: 4.9.2017) mit Verweis auf *Gosch* (Fn. 11), § 9 GewStG Rz. 297 (125. EL 2018); *Roser* (Fn. 62), § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 20a (125. EL 2018); *Güroff* (Fn. 54), § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 4 (9. Aufl. 2017).

95 Vgl. ausführlich zu der Regelung *Göttsche/Stangl*, RIW 2004, 203–216; *Aigner/Kofler*, SWI 2002, 571 f.; *Schragl/Stefaner* in Schragl/Stefaner, 2011, Hintergrund und historische Entwicklung, S. 18 f.

96 Vgl. zu weiteren Überlegungen hinsichtlich einer gesetzgeberischen Reaktion *Kahlenberg/Korff*, ISTR 2018, 808; *Linn/Pignot*, IWB 2018, 791; *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2841; *Desens*, BB 2018, 2651.

97 Vgl. Fn. 8.

98 Vgl. ausführlich zum Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung *Dourado*, Intertax 2017, 870 ff.; *Kahlenberg/Prusko*, ISTR 2017, 304 ff.; *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 ff.; *Linn*, ISTR 2016, 645 ff.; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, ISTR 2016, 960 ff.

99 Vgl. *Schönfeld*, ISTR 2017, 728; *Oppel*, ISTR 2016, 798; *Rautenstrauch/Sutter*, BB 2016, 2393; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, ISTR 2016, 960; zu den punktuell notwendigen Anpassungsmaßnahmen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung *Becker/Loose*, BB 2018, 215 ff.; *Kahlenberg/Prusko*, ISTR 2017, 304 ff.; *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 106 ff. sowie *Kahlenberg*, StuB 2016, 911 ff. Vgl. zu EU-Rechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung und zu Reformvorschläfen in dieser Hinsicht *Haun/Reiser/Cortez* (Fn. 18), Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 141–164 (37. EL 2018).

100 Vgl. jüngst auch *Rüsch*, IWB 2018, 810; *Rüsch* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, 2018, Art. 1, Rz. 4.

101 Vgl. *Hey*, StuW 2017, 253; *Wacker* in FS für den BFH, 2018, S. 782; *Schönfeld*, ISTR 2017, 727; *Kahlenberg/Prusko*, ISTR 2017 S. 308 f.

sung sowie mögliche Entlastungsmaßnahmen in Form der Steueranrechnung abgeleitet werden können.

Art. 7 Abs. 2 ATAD formuliert zwei Alternativen („oder")[102], um die hinzuzurechnenden ausländischen Einkünfte zu bestimmen. Während Art. 7 Abs. 2 lit. a) ATAD – positiv – passive Einkunftsquellen definiert, sollen gem. Art. 7 Abs. 2 lit. b) ATAD die Einkünfte hinzurechnungspflichtig sein, die das Unternehmen oder die Betriebsstätte aus einer unangemessenen Gestaltung erzielt[103]. Weitergehende Konzeptvorgaben gibt die Richtlinie nicht an die Hand. Vielmehr begnügt sich Art. 7 Abs. 2 ATAD mit der Anordnung, dass die betreffenden Einkünfte[104] in die „Steuerbemessungsgrundlage einbezogen" werden. Nach Art. 8 Abs. 1 ATAD sind die „in die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen einzubeziehenden Einkünfte" nach den Vorschriften des anwendenden Mitgliedstaates zu ermitteln und gem. Art. 8 Abs. 4 ATAD im Steuerjahr der Gewinnentstehung einzubeziehen. Beide Bestimmungen sprechen augenfällig gegen die Ausschüttungstheorie. Gleichwohl soll nach den Bestimmungen der ATAD die Hinzurechnungsbesteuerung nur für nicht ausgeschüttete Gewinne eingreifen, was wiederum als Argument für die Ausschüttungstheorie herhalten kann. Insgesamt ist den ATAD-Vorgaben also kein übergeordnetes Regelungskonzept zu entnehmen. Vielmehr liegt es in den Händen der Mitgliedstaaten, wie die konzeptionelle Ausgestaltung eines Hinzurechnungsbesteuerungsregimes im Detail erfolgt. Dies ist auch sachgerecht, weil Richtlinien nur hinsichtlich der verankerten Zielsetzung verbindlich sind; im Übrigen steht es den Mitgliedstaaten frei, über die Wahl der Form und der Mittel zu befinden[105].

bb) Gewinnausschüttungen nach erfolgter Hinzurechnungsbesteuerung

Im Hinblick auf die Behandlung der Hinzurechnungsbesteuerung nachfolgender Gewinnausschüttungen scheint der unter *C.I.2* aufgezeigte Problemstrang durch die ATAD auflösbar: Art. 8 Abs. 5 ATAD verpflichtet zur Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen, die zuvor bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben[106]. Für Gewinnausschüttungen aus Schachtelbeteiligungen ergeben sich körperschaftsteuerrechtlich insofern keine Neuerungen. Gewerbesteuerlich wirken die Vorgaben der ATAD zwar nicht unmittelbar, weshalb eine gespaltene Auslegung[107] angezeigt ist[108]. Gleichwohl liegt Art. 8 Abs. 5 ATAD der Gedanke einer Beseitigung von Kaskadeneffekten zugrunde, weshalb unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten jedenfalls (und normenunabhängig) dann eine Gewerbesteuerfreistellung zwingend ist, wenn der Hinzurechnungsbetrag zuvor der Gewerbesteuer unterlegen hat.

Aus diesem Grund erscheint auch die Lösung für Streubesitzbeteiligungen eindeutig: Obgleich in Art. 7 Abs. 1 ATAD begrifflich auf ein beherrschtes ausländisches Unternehmen abgestellt wird, können die Richtlinienbestimmungen im Einzelfall auch für – bei isolierter Betrachtung – Streubesitzbeteiligungen eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen. Für die Frage der Beherrschung ist nämlich auch eine Gesamtschau von (mittelbaren) Beteiligungen über verbundene Unternehmen angelegt (Art. 7 Abs. 1 lit. a) ATAD), wobei die Rechtsfolgen nur im jeweiligen Beteiligungsverhältnis zur betreffenden Zwischengesellschaft eingreifen (Art. 8 Abs. 3 ATAD)[109]. Für diese Streubesitzbeteiligungen gelten die Vorgaben des Art. 8 Abs. 5 ATAD (Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen) aber gleichermaßen, weshalb Ausschüttungen nach erfolgter Hinzurechnungsbesteuerung unabhängig von den zugrunde liegenden Beteiligungsquoten steuerfrei zu stellen sind.

Nach alledem lässt sich die vorzugswürdige Anwendung von § 3 Nr. 41 EStG teilweise über die systematisch-unionsrechtskonforme Auslegung herleiten[110].

cc) Zur Anrechnung der ausländischen Steuern im Rahmen der Gewerbesteuer

Die Vorgaben der ATAD beschränken sich ausweislich der Erwägungsgründe sachlich nur auf die Körperschaftsteuer. Insofern ist unklar, ob sich die gewerbesteuerlichen Neuerungen durch das Mindestschutzniveau des Art. 3 ATAD rechtfertigen lassen. Jedenfalls wäre § 7 Satz 7 GewStG im Rahmen einer gespaltenen Auslegung am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen, sollte die Gewerbesteuer sachlich nicht mit umfasst sein. Ungeachtet dessen dürfte das Verhältnismäßigkeitsgebot der nationalen Maßnahme (§ 7 Satz 7 GewStG) letztlich dafür herhalten, eine Anrechnung der ausländischen Steuer gem. Art. 8 Abs. 7 ATAD auf die Gewerbesteuer als zwingend anzusehen. Andernfalls könnte eine Doppelbesteuerung resultieren, die ausweislich des Erwägungsgrundes 5 zur ATAD vermieden werden soll. In diese Richtung geht auch die einhellige Ansicht im Schrifttum, die aus der neutralen Formulierung des Art. 8 Abs. 7 ATAD („entrichtete Steuer") ein Anrechnungsgebot auch für die Gewerbesteuer folgert[111]. Diese Auffassung wird auch durch den Gedanken gestützt, dass die Mitgliedstaaten andernfalls die Vorgaben der ATAD dadurch unterlaufen könnten, indem sie für die Körperschaftsteuer einen anderen Begriff verwenden; die Körperschaftsteuer i.S.d. ATAD sollte vielmehr als Unternehmenssteuer verstanden werden.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang schließlich, dass auch der BFH[112] eine Anrechnung ausländischer Steuern auf

102 Vgl. *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 306.

103 Prüfmaßstab ist insofern der sog. Principle-Purpose-Test; vgl. *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 970.

104 Gemeint sind nach Art. 7 Abs. 2 lit. a) ATAD passive Einkünfte oder nach Art. 7 Abs. 2 lit. b) ATAD auf Basis einer unangemessenen Gestaltung erzielte Einkünfte.

105 Vgl. *Kubitza*, EuZW 2016, 691–696; *Schenke* in FS Scheuing, 2011, S. 149–164; s. auch *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, 2018, Einführung – Teil B Rz. 5.

106 Siehe dazu auch *Schnitger/Rüsch*, FR 2017, 1142; *Schönfeld*, IStR 2017, 728.

107 Vgl. nur *Ruffert* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 Rz. 83 (5. Aufl. 2016).

108 Ebenso differenzierend aufgrund abweichender Regelungstechniken *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 973.

109 Siehe bereits *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2018, 881 f.

110 Vgl. im Ergebnis bereits *Hagemann/Kahlenberg* in Bordewin/Brandt, EStG, § 3 Nr. 41, Rz. 22–25 (413. EL 2019).

111 Vgl. etwa *Rieck*, IStR 2017, 399–401; *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 30 m.w.N.; *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, 2018, Art. 8 Rz. 63. Darüber hinaus wird eine Anrechnung aufgrund des Leistungsfähigkeits- und des Folgerichtigkeitsprinzips nach Art. 3 Abs. 1 GG verlangt; vgl. bspw. *Schnitter* (Fn. 54), § 7 GewStG Rz. 135 (Stand: 4.9.2017).

112 Vgl. BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465 = DStR 2018, 449, Rz. 42: „Soweit die anwendbaren Abkommen [...] die Anrechnung [...]

die Gewerbesteuer nicht kategorisch abzulehnen scheint[113], wenn DBA die Gewerbesteuer sachlich mit umfassen.

IV. Betriebswirtschaftliche Analyse: Wieviel Gewerbesteuer erfordert die Hinzurechnungsbesteuerung?

1. Zielstellung, Untersuchungsgegenstand und Modellannahmen

Mit der nachfolgenden (taxo-)grafischen Analyse wird im Kern der Frage nachgegangen, inwieweit aus ökonomischer Sicht das Regelungssystem der Hinzurechnungsbesteuerung eine gewerbesteuerliche Belastung erfordert. Dafür werden die Belastungswirkungen der dargestellten Varianten mit einem Referenzfall verglichen, der aus den Zielsetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung abgeleitet wird. Hierdurch wird begründet, dass die gewerbesteuerliche Neuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht nachvollziehbar ist. Eine Abschätzung der Gesetzesfolgen wird ausdrücklich nicht angestrebt[114].

Als Untersuchungsgegenstand wird eine zweistufige Kapitalgesellschaftsstruktur unterstellt. Die ausländische Zwischengesellschaft ist ferner inländerbeherrscht i.S.d. § 7 Abs. 1, Abs. 2 AStG. Aufgrund der objektbezogenen Betrachtung kann im Rahmen der nachstehenden Analyse gleichwohl zwischen gewerbesteuerlichen Streubesitz- und Schachtelbeteiligungen unterschieden werden.

Der Analyse liegen die nachstehenden Modellannahmen zugrunde:

- Die Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung sind kumulativ erfüllt,
- Die Analyse beschränkt sich auf den Gewinnfall in beiden Steuerjurisdiktionen,
- Es wird ein ausländischer effektiver Steuersatz (s_{Aus}) im Bereich (0 %; 25 %) unterstellt. Weitere steuerliche Besonderheiten im Ausland werden ausgeblendet,
- Es wird Bemessungsgrundlagenidentität zwischen in- und ausländischer Gewinnermittlung unterstellt; dies gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Zwecke der Körperschaft- und Gewerbesteuer,
- Der Solidaritätszuschlag wird ignoriert;
- Der gewerbesteuerliche Hebesatz (H_{GewSt}) beträgt annahmegemäß 400 %[115]. Damit beträgt der inländische Ertragsteuersatz ($s_{DE} = s_{KSt} + s_{GewSt}$) 29 %.

Die im Ausland auf die Gewinne erhobene Steuer wird bei der inländischen Erfassung im Rahmen des Universalitätsprinzips abgezogen (§ 10 Abs. 1 AStG) bzw. auf Antrag nach § 12 Abs. 1 und 2 AStG i.V.m. § 26 Abs. 1 und 6 KStG angerechnet[116]. Es wird angenommen, dass der Steuerpflichtige im Gewinnfall in der Regel den Antrag auf die Anrechnung stellen wird[117], was den Gewerbeertrag entsprechend erhöht.

In Bezug auf die Gewerbesteuerbelastung ist das ausländische Besteuerungsniveau ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer nur für die Höhe der Dividende und damit die inländische Bemessungsgrundlage auf der zweiten Besteuerungsstufe maßgebend. Nur für den Fall der Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer (dazu soeben *unter C.III.2.cc)*) kann die Variation des ausländischen Steuersatzes einen erheblichen Einfluss auf die Gewerbesteuerbelastung haben, wenn der ausländische Steuersatz über dem inländischen Körperschaftsteuersatz von 15 % liegt. Eine etwaige Quellensteuer auf diese Gewinnausschüttung kann vernachlässigt werden, da § 12 Abs. 3 AStG eine Anrechnung von Quellensteuern nur im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf der ersten Stufe ermöglicht[118].

Weiterhin liegt der Analyse die Vollausschüttungsthese zugrunde, weshalb ein statisches Einperiodenmodell zugrunde gelegt werden kann: Hinzurechnungsbesteuerung und Gewinnausschüttungen fallen aufgrund der expliziten Anordnung des § 10 Abs. 2 S. 1 AStG unter der Prämisse der Vollausschüttung unmittelbar zum Beginn des der Gewinnentstehung folgenden Kalenderjahres nämlich in denselben Veranlagungszeitraum[119].

2. Der Referenzrahmen

Für die ökonomische Analyse des Steuerrechts ist als Vergleichsmaßstab verschiedener Besteuerungsvarianten eine entscheidungsneutrale[120] Handlungsoption zu formulieren[121]. Diese muss sich durch (mindestens) ein Tatbestandsmerkmal unterscheiden[122]. Vor dem Hintergrund, dass das primäre Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung darin besteht, den Zustand ohne Einschaltung der missbräuchlichen Zwischengesellschaft herzustellen[123], drängt sich als mögliche Referenzgröße unmittelbar

(von) ausländischen Steuer vorsehen, kann, [...], dahinstehen, ob dies [...] auch eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht."

113 Vgl. zu möglichen Anrechnungsvarianten *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461–464.

114 Vgl. zur Notwendigkeit einer (insbesondere ex ante) Gesetzesfolgenabschätzung allgemein sowie speziell für die AStG-Regelungen *Hey*, StuW 2019, 13 f.

115 Bekanntlich variiert der Hebesatz zwischen 200 % (z.B. in Neu Zauche) und 900 % (in Dierfeld); vgl. *Statistisches Bundesamt*, Hebesätze der Realsteuern, Ausgabe 2017.

116 Diese Vorgehensweise weicht von dem üblichen Grundsatz der Anrechnung mit der Möglichkeit des Abzugs im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ab; vgl. nur *Edelmann* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 90 ff. (2. Aufl. 2019); *Vogt* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 1 f. (145. EL 2018); *Mattern* in AStG – eKommentar, § 12 AStG Rz. 10 (1.1.2015).

117 Im Gewinnfall ist der Steuervorteil der Anrechnung auf die zu entrichtende Steuer bekanntlich höher als der Abzug als Betriebsausgabe im Rahmen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage; vgl. nur *Rose*, Grundzüge des Internationalen Steuerrechts, 1999, S. 62–63; vgl. auch *Mattern* (Fn. 116) § 12 AStG Rz. 10 m.w.N. (1.1.2015).

118 Vgl. nur *Edelmann* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 120 f. (2. Aufl. 2019); *Vogt* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 19 (145. EL 2018); *Bauernschnitt* in Haase, AStG, § 10 AStG Rz. 26–36 (3. Aufl. 2016); *Siegmund* in Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, § 12 Rz. 41 (29. EL 2011).

119 Vgl. nur *Edelmann* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 130 f. (2. Aufl. 2019); *Vogt* (Fn. 17), § 12 AStG Rz. 21 (145. EL 2018). Hierfür muss weiterhin angenommen werden, dass das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, damit die zu berücksichtigenden Zeitpunkte nach § 8b Abs. 4 KStG und nach § 10 Abs. 2 S. 1 AStG im gleichen Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) liegen. Der Zinseffekt, der durch die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags im Ausland bereits in der vorherigen Periode entsteht, wird vereinfachend ignoriert.

120 Vgl. ähnlich bereits *Wagner*, Der gesellschaftliche Nutzen der betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, 1986, S. 33–36.

121 Vgl. *Schneider*, WPg 1988, 283.

122 Vgl. *Spengel*, Europäische Steuerbelastungsvergleiche – Deutschland, Frankreich, Großbritannien, 1995, S. 5.

123 Vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468, Rz. 4; BT-Drucks. VI/2883, 18 f. Rz. 27 ff. bzw. S. 26 f. Rz. 83 f.; *Kraft/Schreiber*, IStR 2015, 153 f. mit Verweis auf *Intemann* in Haase, AStG/DBA, § 10 AStG Rz. 72 (3. Aufl. 2016); *Edelmann* (Fn. 17), § 10 AStG Rz. 342 (2. Aufl. 2019);

der reine Inlands-Fall auf. Eine derartige Inlandsstandortfiktion[124] lehnt sich rechtsdogmatisch an die Zurechnungstheorie an und verdeutlicht das Ziel des historischen Gesetzgebers, die Gewinnverlagerung ins Ausland zu neutralisieren. Aus diesem Grund muss die Besteuerung einer Kapitalgesellschaft in dem reinen Inlands-Fall als Belastungsobergrenze für die Hinzurechnungsbesteuerung definiert werden. Eine Überbesteuerung wird nicht ausgeschlossen[125]. Das notwendige Unterscheidungsmerkmal wäre insofern der Bezug zum Ausland. Dies würde dem Ziel des historischen Gesetzgebers, die Betätigung durch eine Zwischengesellschaft nicht schlechter zu stellen als ein vergleichbares Engagement im Inland, Rechnung tragen[126].

Gleichzeitig sind der Hinzurechnungsbesteuerung, wie bereits gezeigt wurde, weitere Ziele immanent, die es zu berücksichtigen gilt. Würde sich der Vergleich daher auf den reinen Inlands-Fall beschränken, droht die Gefahr, dass weitere Zielsetzungen missachtet werden. Aus diesem Grund soll vorliegend nicht der Vergleich mit nur einer Referenzgröße erfolgen, sondern stattdessen ein Referenzrahmen bestimmt werden, in dem sich eine aus betriebswirtschaftlicher Sicht zulässige und sachgerechte Gewerbesteuerbelastung bewegt. Auf diese Weise werden jedwede Zielvorgaben des historischen Gesetzgebers hinreichend berücksichtigt.

Alternativ zum reinen Inlands-Fall könnte in Anlehnung an die Ausschüttungstheorie die maßgebende Differenzierung auch steuerhoheitsbezogen bzw. tätigkeitsbezogen erfolgen: Als abweichendes Tatbestandskriterium wäre dann die Annahme der Niedrigbesteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG beziehungsweise der aktive Tätigkeit im Ausland i.S.d. § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 6 AStG[127] aufzuheben. Hierdurch wird dem neuerlichen Ziel, die Hinzurechnungsbesteuerung als Instrument für eine hinreichende Vorbelastung von Auslandsgewinnen zu begreifen, entsprochen: Die wirtschaftliche Aktivität über eine Zwischengesellschaft sollte steuerlich nicht bessergestellt werden, als eine vergleichbare ausländische aktive Tätigkeit oder eine ausländische Tätigkeit in einem Hochsteuerland. Aus diesem Grund erscheint die Gewerbesteuerbelastung im „regulären" Outbound-Fall auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft als Belastungsuntergrenze für den maßgebenden Referenzrahmen sachgerecht.

Damit entspricht jede Fallvariante der Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn sich die Gewerbesteuerbelastung innerhalb des Referenzrahmens bewegt.

3. Quantifizierung der Fallvarianten

Nachfolgend wird die relative Gewerbesteuerbelastung der Hinzurechnungsbesteuerung der theoretischen Erklärungsansätze (Ausschüttungs- und Zurechnungstheorie), der Rechtsansichten zwischen Judikative, Exekutive und Legislative sowie des Referenzrahmens, der durch zwei Vergleichsgrößen (Inlands- und Outbound-Fall) definiert ist (s. Abschnitt D.II), quantifiziert. Eine weitergehende Unterscheidung wird zwischen Streubesitz- und Schachtelbeteiligung vorgenommen. Ist nach der jeweiligen Fallvariante eine Besteuerung auf der Stufe der Gewinnentstehung angezeigt, wird zudem der Anrechnungseffekt auf die Gewerbesteuer nach den Vorgaben der ATAD dargestellt. Verglichen mit der Rechtslage vor der ATAD wird dieser Effekt lediglich bei einem ausländischen Steuersatz über 15 % relevant[128]:

- Fallvariante 1 (Ausschüttungstheorie): Im Zeitpunkt der Gewinnentstehung erfolgt die steuerliche Erfassung einer nicht steuerbegünstigten Dividende, wobei gewerbesteuerlich § 9 Nr. 7 GewStG zu prüfen bleibt. Damit ist der Hinzurechnungsbetrag bei einer Streubesitzbeteiligung voll und bei einer Schachtelbeteiligung nur zu 5 % für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung heranzuziehen. Übersteigt der ausländische Steuersatz den inländischen Körperschaftsteuersatz, ist darüber hinaus die Anrechnung auf die Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Die anschließende Gewinnverwendung ist dann konsequenterweise steuerlich zu ignorieren. Damit ergeben sich für diese Alternative die folgenden Belastungen:

$$(1)\ s_{DE_{Streubesitz}} = s_{GewSt}$$

$$(2)\ s_{DE_{Schachtel}} = 0,05 * s_{GewSt}$$

$$(3)\ s_{DE_{Streubesitz_{ATAD}}} = max[0; min[s_{GewSt}; (s_{GewSt} - (s_{Aus} - s_{KSt}))]]$$

$$(4)\ s_{DE_{Schachtel_{ATAD}}} = max[0; min[0,05 * s_{GewSt}; 0,05 * (s_{GewSt} - (s_{Aus} - s_{KSt}))]]$$

- Fallvariante 2 (Zurechnungstheorie): Im Zeitpunkt der Gewinnentstehung werden die betreffenden Gewinne der Zwischengesellschaft dem inländischen Anteilseigner zugerechnet, sind gewerbesteuerlich aber vollumfänglich zu kürzen (§ 9 Nr. 3 GewStG a.F.). Eine Anrechnungsnotwendigkeit auf die Gewerbesteuer ergibt sich demnach nicht. Im Zeitpunkt der Gewinnverwendung liegt eine Gewinnausschüttung vor, weshalb die allgemeinen Regelungen (§ 8b KStG bzw. § 3 Nr. 41 EStG) zu beachten sind:

$$(5)\ s_{DE_{Streubesitz}} = (1 - s_{Aus}) * s_{GewSt}$$

$$(6)\ s_{DE_{Schachtel}} = (1 - s_{Aus}) * 0,05 * s_{GewSt}$$

- Fallvariante 3 (Ansicht der Judikative): Auf der ersten Stufe (Gewinnentstehung) erfolgt die Zurechnung der Einkünfte zum inländischen Anteilseigner, die auslandsradiziert und deshalb aus dem Gewerbeertrag (Territorialitätsprinzip) auszuschließen sind (§ 9 Nr. 3 GewStG a.F.). Auf der zweiten Stufe sind die allgemeinen Vorschriften beachtlich; d.h. für kapitalistische Anteilseigner wäre § 8b KStG zu prüfen. Die Belastungswirkungen der Fallvariante 3 entsprechen demnach Fallvariante 2.

Gropp (Fn. 18), Einf. §§ 7–14 AStG Rz. 5 (2. Aufl. 2015): Gleichstellung mit dem Inlandsfall zur Wahrung der Gleichmäßigkeit, es ist keine darüberhinausgehende Hinausgehende Steuererschwernis bezwecket; *Haun/Reiser/Cortez* (Fn. 18), Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 27 (37. EL 2018): Gleichstellung mit dem Inlandsfall mit dem Ziel der Abschreckung.

124 Vgl. *Große* (Fn. 13), S. 6.

125 Vgl. *Haun/Reiser/Cortez* (Fn. 18), Vorbemerkungen zu §§ 7–14 AStG Rz. 121–124 (37. EL 2018): insbesondere die Anrechnungsüberhänge, die Versagung von dem TEV und dem § 8b KStG, die sog. Sieben-Jahres-Frist usw.

126 Vgl. BT-Drucks. VI/2883, 16 Rz. 14; *Schnitter* (Fn. 54), § 7 GewStG Rz. 135 (Stand: 4.9.2017).

127 Die Schlechterstellung der Passiven Tätigkeit im Hochsteuerland i.R.d. GewStG muss hingenommen werden, da § 9 Nr. 7 GewStG in der aktuellen Fassung nicht mit der Hinzurechnungsbesteuerung verknüpft ist, sondern eigenen Katalog von schädlichen Tätigkeiten enthält, vgl. auch *Güroff* (Fn. 54), § 9 Nr. 7 GewStG Rz. 3 (9. Aufl. 2017).

128 Eine darüberhinausgehende Berücksichtigung der ausländischen Besteuerung, insbesondre durch Berechnung der Gesamtsteuerbelastung aus Sicht der deutschen Muttergesellschaft kommt hingegen nicht in Betracht, da dies keine Rückschlüsse auf die untersuchte Frage nach der erforderlichen Gewerbesteuerbelastung zulassen würde.

- Fallvariante 4 (Ansicht der Exekutive): Im Zeitpunkt der Gewinnentstehung unterliegt der Hinzurechnungsbetrag – unabhängig von der Beteiligungshöhe – einer ungemilderten Besteuerung. Damit wird in dieser Variante gemäß den Vorgaben der ATAD eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer möglich sein. Im Zeitpunkt der Gewinnverwendung werden die betreffenden Einkünfte vollumfänglich freigestellt (§ 3 Nr. 41 EStG i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG). Die Belastungswirkung bei einer Streubesitzbeteiligung entspricht daher der Fallvariante 1 (Ausschüttungstheorie). Für eine Schachtelbeteiligung gilt folgendes:

$$(7)\ s_{DE_{Schachtel}} = s_{GewSt} + (1 - s_{Aus}) * 0,05 * s_{GewSt}$$

$$(8)\ s_{DE_{Schachtel_{ATAD}}} =$$

$$max\,[0; min[s_{GewSt};\ (s_{GewSt} - (s_{Aus} - s_{KSt}))]] +$$

$$(1 - s_{Aus}) * 0,05 * s_{GewSt}$$

- Fallvariante 5 (Ansicht der Legislative): Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt vollständig der Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 7 Satz 7 i.V.m. § 9 Nr. 3 GewStG). Die anschließende Ausschüttung wird dann steuerlich freigestellt (§ 3 Nr. 41 EStG i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG). Infolge der EuGH-Entscheidung in der Rs. *EV/FA Lippstadt* ist für Schachtelbeteiligung eine gewerbesteuerliche Kürzung i.H.v. 95 % angezeigt. Für Streubesitzbeteiligungen entspricht die Belastung der Fallvariante 5 der Fallvariante 1. Für Schachtelbeteiligung gilt hingegen:

$$(9)\ s_{DE_{Schachtel}} = 0,05 * s_{GewSt} + (1 - s_{Aus}) * 0,05 * s_{GewSt}$$

$$(10)\ s_{DE_{Schachtel_{ATAD}}} =$$

$$max\,[0; min[0,05 * s_{GewSt};\ 0,05 * (s_{GewSt} - (s_{Aus} - s_{KSt}))]] +$$

$$(1 - s_{Aus}) * 0,05 * s_{GewSt}$$

- Fallvariante 6 (Inlands-Fall): Hierbei wird die Belastung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Einkünften berücksichtigt. Diese unterliegt mit ihrem im Inland stehenden Betrieb vollumfänglich der Gewerbesteuer. Mangels ausländischer Einkünfte erübrigt sich eine mögliche Anrechnung ausländischer Steuern:

$$(11)\ s_{DE} = s_{GewSt}$$

- Fallvariante 7 (Outbound-Fall): In diesem Fall hat Deutschland kein Besteuerungsrecht im Zeitpunkt der Gewinnentstehung (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG im Umkehrschluss). Die anschließende Dividende wird nach den allgemeinen Regelungen „regulär" besteuert (§ 8b Abs. 1, 4 und 5 KStG i.V.m. § 7 Satz 4, § 8 Nr. 5 Satz 1 sowie § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG). Streubesitzbeteiligung unterliegen vollständig und Schachtelbeteiligung lediglich zu 5 % der Gewerbesteuer. Eine geografische Differenzierung ist infolge der EuGH-Entscheidung in der Rs. *EV/FA Lippstadt* nicht mehr zulässig. Der Outbound-Fall mit einer hochbesteuerten Auslandstochtergesellschaft stellt mithin die Belastungsuntergrenze dar[129]. Die Gewerbesteuerbelastung der Fallvariante 7 entspricht folglich der Fallvariante 2 und 3 mit der Einschränkung, dass hierbei der ausländische Steuersatz jedenfalls mindestens 25 % beträgt[130].

Zusammenfassend lassen sich die diversen Auffassungen wie folgt den theoretischen Ansätzen zuordnen (siehe Abb. 1).

4. (Taxo-)grafische Analyse der Fallvarianten

Im Folgenden werden die Fallvarianten grafisch analysiert (siehe Abb. 2). Zur besseren Veranschaulichung wurde eine getrennte Darstellung des Belastungsvergleichs zwischen gewerbesteuerlichen Schachtel- und Streubesitzbeteiligungen gewählt[131]. Während auf der Y-Achse die effektive Gewerbesteuerbelastung abzulesen ist, dient die X-Achse der Variation des ausländischen effektiven Steuersatzes. Aufgrund identischer Belastungswirkungen wurde auf die Darstellung der theoretischen Erklärungsansätze verzichtet[132].

Aus den Abbildungen können folgende Erkenntnisse entnommen werden:

- Liegt eine Streubesitzbeteiligung vor, so ergibt sich ein klares Bild der Fallvarianten:
  - In den Fallvarianten 3 (Judikative) und 7 (Outbound-Fall) ist eine Gewerbesteuerbelastung nur bei Gewinnverwendung gegeben. Die Untergrenze des Referenzrahmens ist dadurch leicht überschritten, weshalb insofern eine zulässige Gewerbesteuerbelastung vorliegt[133].
  - Hingegen ist bei den Fallvarianten 4 (Exekutive) und 5 (Legislative) das Ziel erkennbar, möglichst die Belastungsobergrenze (den Inlandsfall) zu erreichen. Dies gelingt zumindest im Streubesitzbereich, wobei ausschließlich auf der 1. Stufe (Gewinnentstehung) die Besteuerung mit Gewerbesteuer erfolgt. Die nachfolgende Gewinnausschüttung wird hingegen steuerfrei gestellt. Mit Einführung des § 7 Satz 7 GewStG erreicht der Gesetzgeber damit für Streubesitzbeteiligungen das Ziel des historischen Gesetzgebers. Infolge der zwingend gebotenen Implementierung der Anrechnungsmöglichkeit von Auslandssteuern auf die Gewerbesteuer schmilzt die Gewerbesteuerbelastung ab einem ausländischen Steuerniveau von effektiv 15 % sukzessive ab und sinkt damit unter die Obergrenze des Referenzrahmens (Inlandsfall, graue Linie).

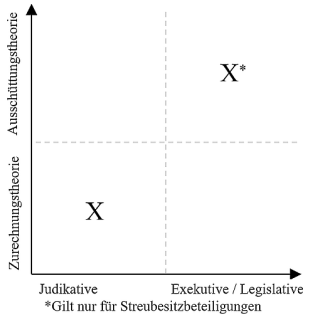


Abb. 1: Matrix zur Überlappung theoretischer und rechtlicher Ansichten

129 Vgl. für die beiden in Frage kommenden Outbound-Fälle unter *IV.2.*

130 Annahmegemäß beträgt der effektive Steuersatz für ein fiktives Hochsteuerland i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG 30 %.

131 Wie bereits ausgeführt, liegt in einem EU-Fall eine Schachtelbeteiligung ab 10 %, in einem Drittstaatenfall – ab 15 %, vor, da spätestens nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. *EV/FA Lippstadt* dem Drittstaatenfall ebenfalls die gleichen Tätigkeitserfordernisse gestellt werden sollen, wie im Inlandsfall.

132 Vgl. soeben unter *Abb. 1* für den Gleichlauf der theoretischen Erklärungsansätze und der rechtlichen Lösungen.

133 Es kann deshalb dahinstehen, ob dem Missbrauchsbekämpfungsgedanken der Hinzurechnungsbesteuerung damit hinreichend Rechnung getragen wird.

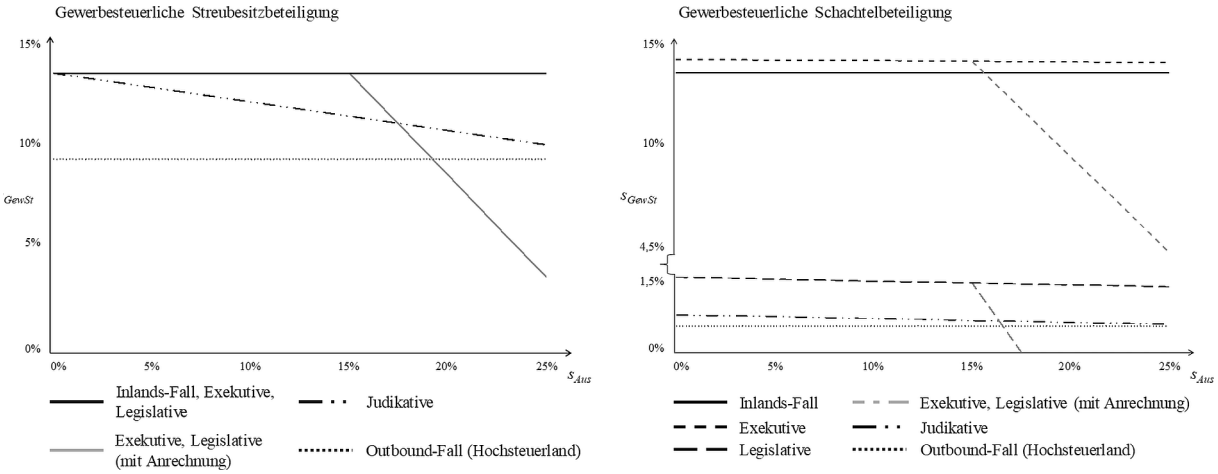


Abb. 2: Gewerbesteuerbelastung der Hinzurechnungsbesteuerung und der Referenzgrößen[134]

- Für den Bereich der Schachtelbeteiligung ergibt sich ein vergleichsweise heterogenes Bild:
  - Die Fallvariante 4 kennzeichnet eine Gewerbesteuerbelastung außerhalb des Referenzrahmens (oberhalb des Inlandsfalls), weshalb sich diese Lösung aufgrund der überschießenden Wirkung als unzulässig erweist. In den Fallvarianten 3 (Judikative) und 7 (Outbound-Fall) ist eine Gewerbesteuerbelastung nur bei Gewinnverwendung mit der Besonderheit gegeben, dass bei Schachtelbeteiligungen nur die sog. Schachtelstrafe als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen wird.
  - Auch Fallvariante 3 (Judikative) ist als unzulässig zu verwerfen, weil die Gewerbesteuerbelastung außerhalb des Referenzrahmens liegt (unterhalb des Outbound-Falls). Verantwortlich dafür ist die zweifache Kürzung: vollständig im Zeitpunkt der Gewinnentstehung und zu 95 % infolge der EuGH-Entscheidung in der Rs. *EV/FA Lippstadt* im Zeitpunkt der Gewinnverwendung.
  - Lediglich Fallvariante 5 (Legislative) erweist sich als zulässig, weil die sich insgesamt einstellende Gewerbesteuerbelastung innerhalb des Referenzrahmens befindet.
- Eine wohl zu erwartende Gesetzesänderung wird dieses Ergebnis jedoch korrigieren. Dennoch zeigt die Grafik, dass der Gesetzgeber parallel zur Anhebung des Besteuerungsniveaus der ersten Stufe die Abschaffung der Schachtelstrafe auf tatsächliche Gewinnausschüttungen des Hinzurechnungsbetrags vollziehen sollte. Eine über dem Referenzrahmen hinausgehende Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags kann nicht gerechtfertigt werden.

Nach der vorstehenden (taxo-)grafischen Analyse ist die Implementierung des § 7 Satz 7 GewStG zumindest aus ökonomischer Sicht überzeugend. Berücksichtigt man jedoch die Tatsache, dass § 9 Nr. 7 GewStG in der Zukunft analog zum § 9 Nr. 2a GewStG ausgelegt werden soll, so könnte der Gesetzgeber sein Ziel nur in Hinblick auf die gewerbesteuerliche Streubesitzbeteiligung erreichen, sofern man für eine Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 9 Nr. 7 GewStG eintritt.

V. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

Die vorliegende Untersuchung hat die gegenwärtig intensiv geführte Diskussion zur Frage der gewerbesteuerlichen Belastung zum Anlass genommen, diese Frage aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu analysieren. Die hieraus gewonnenen Erkenntnisse können wie folgt zusammengefasst werden:

- Den Vorschriften der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung liegt kein stringentes Regelungskonzept zugrunde, weshalb mögliche Gewerbesteuerfolgen nicht rein normensystematisch abgeleitet werden können. In der Fachliteratur werden verschiedene Erklärungsansätze mit abweichenden Rechtsfolgen vertreten. Das vermeintliche Ziel des historischen Gesetzgebers (Ausschüttungstheorie) wurde technisch nicht einwandfrei umgesetzt.
- Die widerstreitenden Ansichten von Finanzverwaltung und BFH hat zwischenzeitlich der Gesetzgeber zum Anlass genommen, das Gewerbesteuergesetz zu adjustieren. Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll der Hinzurechnungsbetrag nunmehr der Gewerbesteuer unterworfen werden. Nach der vorliegenden Analyse ist die Gewerbesteuerbelastung des Hinzurechnungsbetrags auch aus wirtschaftlicher Sicht sachgerecht.
- Der Hinzurechnungsbetrag könnte auch § 9 Nr. 7 GewStG unterfallen. Nachdem die strengeren Anforderungen – insbesondere die Aktivitätsanforderungen – für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg im Drittstaatenfall aber als EU-rechtswidrig befunden wurden, würde das gesetzgeberische Ziel – Belastung des Hinzurechnungsbetrags mit Gewerbesteuer – nur im Streubesitzbereich verwirklicht; Schachtelbeteiligungen wären regelmäßig gewerbesteuerfrei. Um dies zu verhindern, müsste der Gesetzgeber die Kürzung des Hinzurechnungsbetrags auch in § 9 Nr. 7 GewStG ausschließen.
- Die vorliegende Untersuchung hat ferner die Vorgaben der sog. ATAD mit beherzigt. Danach verpflichtet die gewerbesteuerliche Belastung des Hinzurechnungsbetrags zur Anrechnung von ausländischen Steuern. Die Anrechnungsmög-

134 Die Y-Achse in der Grafik zur gewerbesteuerlichen Schachtelbeteiligung wurde zur besseren Darstellung zwischen 1,5 % und 4,5 % gestaucht.

lichkeit ist obligatorisch, um der Gefahr möglicher Doppelbelastungen, deren Vermeidung eindeutig als Richtlinienziel formuliert ist, entgegenzuwirken.

- Zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfene Gewinne sind vollständig steuerfrei zu stellen. Dies wird im gegenwärtigen System mit § 3 Nr. 41 EStG auch verwirklicht und gilt folgerichtig auch für die Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG). Sollte die Vorschrift für kapitalistische Anteilseigner nicht einschlägig sein, so dass im Einzelfall – z.B. für Streubesitzbeteiligungen oder außerhalb der Sieben-Jahres-Frist – eine Steuerpflicht droht, verpflichten die Vorgaben der ATAD zur endgültigen Steuerfreistellung. Daher wäre eine von § 3 Nr. 41 EStG ausgekoppelte und unbedingte gewerbesteuerliche Freistellung sowohl in Hinblick auf die Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung als auch auf die ATAD-Anforderungen angezeigt.

*Dr. Arne Schnitger, Berlin**

Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des AOA (insbesondere) nach innerstaatlichem Recht

Inhaltsübersicht

I. Gegenstand der Untersuchung
II. Der AOA im Abkommensrecht
1. Historie und Zielsetzung
2. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen
3. Vereinheitlichung und Planungssicherheit – „Significant people functions" als Konkretisierung des Veranlassungsprinzips
4. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen
III. Reichweite des FSEA im innerstaatlichen Recht
1. Hintergrund zur Einführung des AOA im innerstaatlichen Recht
2. AOA als Vorschrift zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte?
3. AOA als Vorschrift zur Einkünfteermittlung oder Gewinnabgrenzung?
4. AOA als Vorschrift zur Entstrickungsbesteuerung
IV. Anwendung des AOA auf Personengesellschaften
V. Zusammenfassung

Der Besteuerung von Betriebsstätten kommt im internationalen Steuerrecht seit jeher eine zentrale Bedeutung zu. Auch in der heutigen Zeit gilt dies unverändert, wie die Diskussion um die Erfassung digitaler Betriebsstätten beweist. Neben der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist häufig aber noch entscheidender, welcher Gewinn dieser zuzuweisen ist. Bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurde mit dem AOA sowie dessen Umsetzung in § 1 Abs. 5 AStG eine neue Richtung eingeschlagen. Hier stellen sich in Folge der systematischen Verankerung und Ausgestaltung der Vorschrift eine Reihe grundlegender Fragen bei der Anwendung des AOA nach innerstaatlichem Recht, denen sich der folgende Beitrag widmet.

The taxation of permanent establishments has always played a central role in international tax law. This holds true today, as the discussion about the taxation of digital business models demonstrates. In this regard, it is not only important whether a permanent establishment exists. It is often even more decisive what profit can be attributed to the permanent establishment. The AOA and its implementation in section 1 (5) German Foreign Tax Act altered the profit allocation between the parent company and the permanent establishment. Due to the systematic position of this provision in German tax law and its design, a number of fundamental questions arise which are analyzed hereafter.

I. Gegenstand der Untersuchung

Die Gleichstellung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Gewinnabgrenzung bzw. Bestimmung der Verrechnungspreise durch die OECD im Abkommensrecht wurde bereits vielfach analysiert. Der vorliegende Beitrag widmet sich der Anwendung des gem. § 1 Abs. 5 AStG in innerstaatliches Recht umgesetzten AOA, einer Vorschrift, die in mehrfacher Hinsicht unbestimmt ist. Insbesondere ihre Rechtsfolgen sind nur sehr rudimentär geregelt. Denn der Gesetzgeber begnügt sich in § 1 Abs. 5 AStG mit der Anordnung einer analogen Anwendung der Absätze 1, 3 und 4 der Vorschrift. Der für die folgende Untersuchung besonders relevante § 1 Abs. 1 S. 1 AStG sieht dabei rechtsfolgenseitig vor, dass

„Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen [sind], wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären".

Im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG wird dies gemeinhin so verstanden, dass die Anwendung der Vorschrift zu einer Erhöhung der Einkünfte führt. Eine korrespondierende Minderung von Einkünften ist nach der Vorschrift hingegen nicht vorgesehen. Diese erfolgt i.R.d. Anwendung des AOA nach § 1 Abs. 5 S. 8 AStG i.V.m. DBA hingegen nur, wenn das einschlägige DBA den AOA vorsieht und ohne Anwendung des Functionally Separate Entity Approach (FSEA) eine Doppelbesteuerung drohen würde.

Der in das innerstaatliche Recht umgesetzte AOA ist in Folge seiner gesetzlichen Verortung damit eine Vorschrift zur einseitigen Berichtigung von Einkünften bei verbundenen Unternehmen. Er ist folglich insbesondere nicht Bestandteil der Vorschriften zur Ermittlung und Abgrenzung des Gewinns.[1]

Hieraus ergeben sich eine Reihe von Unwägbarkeiten. Dabei fallen vier Fragen zur Reichweite der Fiktion des AOA und der Rechtsfolgen nach dem FSEA im besonderen Maße ins Auge, denen im Folgenden nachgegangen werden soll[2]:

* Dr. *Arne Schnitger*, CPA, StB, LL.M., ist Partner bei PwC, Berlin.

1 Vgl. *Kaeser* in FS Endres, 2016, S. 179 (183); *Wassermeyer*, IStR 2012, 277; *Nientimp/Schwarz/Stein*, IStR 2016, 487 (488); *Lüdicke* in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 63 f. Die korrespondierende Minderung Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ist im Gegensatz hierzu eine Vorschrift zur Gewinnzurechnung bzw. Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten und Stammhaus, welche auch eine Minderung der Gewinne vorsieht; vgl. im Einzelnen unter II.

2 Weitere Frage, wie z.B. ob in Folge der Verortung des AOA die Gewinnaufteilung nach innerstaatlichem Recht weiterhin erfolgen kann, bleiben unberücksichtigt. Hierzu *Kaeser* in FS Endres, 2016, S. 179 (183).

- Kann § 1 Abs. 5 AStG als allgemeine Vorschrift zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern gesehen werden?
- Ist § 1 Abs. 5 AStG „lediglich" eine Vorschrift zur Gewinnabgrenzung oder hat diese Vorschrift auch bei der Ermittlung von Einkünften Bedeutung?
- Stellt § 1 Abs. 5 AStG eine Basis für eine Entstrickungsbesteuerung dar?
- Wieso gelten die Grundsätze des § 1 Abs. 5 AStG nicht für Mitunternehmerschaften?

II. Der AOA im Abkommensrecht

1. Historie und Zielsetzung

Die Arbeiten am AOA gehen zurück auf das Jahr 2001, in dem die OECD die Diskussionsentwürfe zur Besteuerung von Betriebsstätten aufgrund der Arbeitshypothese der Besteuerung nach dem sog. Functionally Separate Entity Approach (FSEA) veröffentlichte.[3] Der FSEA sieht vor, dass Betriebsstätten bei der Gewinnabgrenzung als fiktiv selbständig zu behandeln sind. Dieses ist insofern bemerkenswert, als dass die Völkerbundentwürfe eines Musterabkommens aus dem Jahre 1927 Tochtergesellschaften spiegelverkehrt noch als Betriebsstätten ihrer Muttergesellschaften behandelten.[4]

In den finalen Berichten des Jahres 2008 findet sich der FESA in der revidierten Fassung des OECD-Kommentars ebenso wie im Bericht des Jahres 2010 wieder. Letzterer sieht einen veränderten Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vor, um den weitreichenden Änderungen bei der Gewinnabgrenzung im Abkommensrecht eine ausreichende Grundlage zu geben.[5]

Mit der Einführung des FSEA verfolgt die OECD eine Reihe verschiedener Ziele, wie die:

- Erreichung eines Gleichlaufs der OECD-Grundsätze über die Bestimmung der Verrechnungspreise zwischen selbständigen Konzerngesellschaften und der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte,[6]
- Vereinheitlichung der Gewinnabgrenzung (da bis dato die Gewinnabgrenzung in den Staaten sehr unterschiedlich behandelt wurde),[7]
- Herstellung von Planungssicherheit bei der Gewinnabgrenzung,[8]
- Vermeidung der Doppelbesteuerung,[9]

2. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen

Zunächst lässt sich feststellen, dass der AOA eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften erreichen soll. Zwar ist dies auch vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG verständlich.[10] Gleichwohl endet die Pflicht zur Gleichbehandlung, wenn die Vergleichbarkeit von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften eingeschränkt ist.[11] Dementsprechend erkennt auch die OECD an, dass Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften nicht in jeglicher Hinsicht vergleichbar sind und begrenzt den Anwendungsbereich des AOA sachlich. So können z.B. Bürgschaften, sowohl in Form von internen als auch externen Garantien, nach Ansicht der OECD zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht als sog. „Dealings" bestehen, da eine Betriebsstätte stets das gleiche Kreditrating wie das Unternehmen besitzt.[12]

Weiterhin hält die OECD es für grundsätzlich erforderlich, bei der Untersuchung des Bestehens von Dealings Vorsicht walten zu lassen bzw. diese erst beim Überschreiten einer – nicht definierten - Schwelle anzunehmen, da anders als bei Tochtergesellschaften keine rechtlich bindenden Verträge geschlossen werden.[13]

Der Gleichstellung von Betriebsstätten und Konzerngesellschaften i.R.d. AOA als Grundlage für die Bestimmung der Gewinnaufteilung sind im Abkommensrecht damit Grenzen gesetzt.[14]

3. Vereinheitlichung und Planungssicherheit – „Significant people functions" als Konkretisierung des Veranlassungsprinzips

Zudem soll mit dem AOA Planungssicherheit geschaffen und die Gewinnabgrenzung vereinheitlicht werden.[15] In Folge nur sehr eingeschränkter ausdrücklicher Vorgaben zur ertragsteuerlichen Zuordnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte richtete sich die Gewinnabgrenzung nämlich vorher nur nach dem

3 Vgl. *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37.

4 Vgl. *Wassermeyer*, DBA, Art. 9 OECD-MA Rz. 2.

5 Vgl. OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008; OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010.

6 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 55, Part II Rn. 4, Part III Rn. 25:*"In this context, it should be noted that the aim of the authorised OECD approach is not to achieve equality of outcome between branch and subsidiary in terms of profits but rather to apply the same transfer pricing principles that apply to associated enterprises when attributing profits to a P".*

7 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 2: *"Practical experience has shown, however, that there was considerable variation in the interpretation of these general principles and of other provisions of earlier versions of Article 7".*

8 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 3: *"The Committee acknowledged the need to provide more certainty to taxpayers".*

9 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 3: *"This lack of a common interpretation created problems of double taxation and non-taxation".*

10 Vgl. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 70.

11 Grundlegend BVerfG v. 17.12.1953 – 1 BvR 147/52, BVerfGE, 3, 58, 135.

12 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 103.

13 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 34 ff.

14 Vgl. *Buchholz*, Grenzüberschreitende Kreditgeschäfte durch Bankbetriebsstätten, 2014, S. 85 bzgl. keine eigenständige Kreditwürdigkeit von Auslandsbetriebsstätten bei Kreditinstituten, S. 160 bzgl. keine individualisierte Bonitätsnote bei Betriebsstätten, S. 169 in Bezug auf Grenzen der Selbständigkeit von Bankbetriebsstätten; *Andresen*, DB 2012, 879 (882); *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (38); *Greier/Persch*, BB 2012, 1318 (1322).

15 Ebenso die Zielsetzung des § 1 Abs. 5 AStG, der nach den Vorstellungen des Gesetzgebers die Gewinnabgrenzung für Betriebsstätten im innerstaatlichen Recht „klar" regeln soll. Vgl. BT-Drucks. 17/10000, 66.

allgemeinen Veranlassungsprinzip.[16] Dieses zeichnet sich durch eine Kausalbeziehung zwischen einer finalen Handlung und dem Erfolg in Form bezogener Einkünfte aus.[17] Die hierbei maßgeblichen Faktoren zur Bestimmung des erforderlichen Veranlassungszusammenhangs waren aber nicht allgemeingültig festgeschrieben, sondern für den jeweiligen Einzelfall zu bestimmen.[18]

Der von der OECD mit dem AOA verfolgte Ansatz schreibt hingegen als allgemeines Prinzip fest, dass die für eine Gewinnaufteilung erforderliche Bestimmung der Risikoverteilung zuvorderst ausgehend von den sog. „significant people functions" (also der Belegenheit von Personalfunktionen) erfolgen muss.[19] Hier nur angerissen werden kann die Frage, ob die Verteilung der Besteuerungsrechte nach den „significant people functions" in der heutigen Zeit zunehmender Digitalisierung und technischer Entwicklungen wie dem sog. „Deep Learning" sowie künstlicher neuraler Netze noch als zentraler Maßstab für die Aufteilung der Gewinne für alle Fälle herangezogen werden kann.[20] Zumindest sicher scheint zu sein, dass zum Zeitpunkt der Einführung des AOA durch die OECD im Jahr 2001 niemand eine derart rasante Entwicklung der automatisierten Durchführung und Entwicklung von digitalen Geschäftsmodellen vorhersehen konnte.

In jedem Fall scheint die Betriebsstätte auch in einer digitalen Welt bisher (noch) als das entscheidende Kriterium für eine „gerechte" Aufteilung der Besteuerung zwischen den Staaten herangezogen zu werden.[21] Denn die Entwicklung alternativer Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft wurden durch die OECD[22] sowie die EU[23] zwar diskutiert; ein Konsens über die Einführung alternativer Maßstäbe zur Verteilung der Ertragsteuern konnte jedoch bisher nicht gefunden werden.

4. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen

Die für die folgenden Ausführungen wohl wichtigste Schlussfolgerung aus den oben beschriebenen Zielen ist aber, dass der Fokus der OECD bei der Entwicklung des AOA und der Besteuerungsprinzipien zum FSEA auf der abkommensrechtlichen Gewinnabgrenzung lag. Dies ist auch insofern verständlich, als dass die DBA (lediglich) der Verteilung der Besteuerungsrechte und der Vermeidung der Doppelbesteuerung (bzw. mittlerweile auch der doppelten Nichtbesteuerung) dienen. Weitergehende Fragen, welche bei einer (gebotenen) Umsetzung des AOA in innerstaatliches Recht entstehen, wurden hingegen von der OECD nicht betrachtet, wie sich den OECD-Berichten sehr deutlich entnehmen lässt:

„The authorised OECD approach does not dictate the specifics or mechanics of domestic law, but only sets a limit on the amount of attributable profit that may be taxed in the host country of the PE."[24]

In Folge dessen obliegt es den einzelnen Staaten, sich den weitergehenden Fragen, die bei der Umsetzung des AOA entstehen, zu widmen. Dieses gilt insbesondere in Bezug auf die oben genannten Fragen zu den Rechtsfolgen bei der Anwendung des AOA nach dem innerstaatlichen Recht. Denn wenn dem FSEA im Rahmen einer gesetzgeberisch grundsätzlich zulässigen Fiktion die Annahme zugrunde liegt, dass Betriebsstätten eigenständige Steuersubjekte sind, muss eine Antwort darauf gegeben werden, wie weit diese Fiktion auf Rechtsfolgenseite reicht.

III. Reichweite des FSEA im innerstaatlichen Recht

1. Hintergrund zur Einführung des AOA im innerstaatlichen Recht

Die Umsetzung des AOA in innerstaatliches Recht war notwendig, da die nach den DBA vorgesehene Möglichkeit zur Besteuerung von Gewinnen einer Betriebsstätte keine „Self executing"-Wirkung entfaltet.[25] Anders formuliert beschränken und erlauben die DBA als Schrankenrecht eine Besteuerung durch die Vertragsstaaten. Das Ausfüllen dieses Besteuerungsrechts kann aber nur durch innerstaatliche Normen erfolgen, weshalb eine Umsetzung des AOA in nationales Recht erforderlich war. Vor diesem Hintergrund entschloss sich der Gesetzgeber zur Einführung des § 1 Abs. 5 AStG i.R.d. AmthsilfeRLUmsG[26], der nachfolgend durch die BsGaV[27] weiter konkretisiert wurde.

2. AOA als Vorschrift zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte?

Die Bestimmung, inwieweit aufgrund des § 1 Abs. 5 AStG Einkünfte nicht nur zu erhöhen sind, sondern zudem auch eine Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte folgt, hat eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Zum einen ergeben sich hieraus Folgen hinsichtlich der Verteilung von Chancen und Risiken (wie z.B. das Risiko eines Un-

16 Dieses musste im deutschen Rechtskreis von der Rechtsprechung mittels tauglicher Kriterien konkretisiert werden. Vgl. *Leonhardt/Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 1 AStG Rz. 2806; *Berner*, Betriebsstättenbesteuerung nach dem AOA, 2016, S. 19 ff.

17 Vgl. *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018 § 8 Rz. 208.

18 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, § 50 EStG Rz. 7, 29; *Gosch* in Kirchhof, § 50 EStG Rz. 19a; *Gosch* in Kirchhof, § 49 EStG Rz. 15.

19 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 16.

20 Nach OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, Part I Rz. 66 sollen für Serverbetriebsstätten die allgemeinen Grundsätze des AOA gelten, so dass durch den fehlenden Einsatz von Personal kann einer solchen Betriebsstätte nur ein sehr geringer Erfolgsanteil zuzuordnen ist.

21 Vgl. *Pinkernell/Ditz*, FR 2001, 1193 ff. und *Pinkernell/Ditz*, FR 2001, 1271 ff.

22 Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018; OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017 – June 2018; sowie das Konsultationsdokument OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – 13 February – 6 March 2019.

23 Vgl. Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 2014; European Commission, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Communication 2017; European Parliament, Understanding the OECD tax plan to address 'base erosion and profit shifting' – BEPS, 2017; European Commission, Proposal of the European Commission for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 148 final; European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM (2018) 147 final.

24 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 9.

25 Vgl. *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 690.

26 Vgl. BGBl. I 2013, 1809.

27 Vgl. BGBl. I 2014, 1603.

tergangs eines Wirtschaftsguts)[28] zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, was für die Bestimmung der Einkünfte der Höhe nach beachtlich ist. Zum anderen resultieren hieraus Folgeprobleme wie z.B. die Anwendung einer Entstrickungsbesteuerung[29] aber auch nach der Möglichkeit einer Anrechnung ausländischer Steuern im Nicht-DBA-Fall.[30] Zudem kann aus der Eignung des FSEA, eine Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu bewirken, helfen, ein grundlegendes Verständnis über die systematische Stellung des AOA im innerstaatlichen Recht zu gewinnen.

Der Wortlaut des § 1 Abs. 5 S. 1 AStG spricht zunächst gegen die Annahme, dass die Vorschrift zu einer (abweichenden) Zuordnung von Wirtschaftsgütern führt. Tatbestandlich knüpft sie nämlich an die bestehenden Geschäftsbedingungen an, deren Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichspreis entsprechen. Rechtsfolgenseitig wird durch die Verweisung auf die analoge Anwendung des § 1 Abs. 1 S. 1 AStG nur der (erhöhte) Ansatz inländischer Einkünfte angeordnet. Einen Ansatzpunkt für eine weitreichendere Rechtsfolge des FSEA – wie der Änderung der steuerlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern – ist der Vorschrift nicht zu entnehmen. Dies folgt auch aus der in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG enthaltenen begrenzten Rechtsfolge der Korrektur entsprechend der zwischen voneinander unabhängigen Dritten „vereinbarten Bedingungen". Zwar wird tatbestandlich in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG geregelt, dass die Verrechnungspreise ein Regelungsbeispiel für die „Bedingungen" darstellen. Gleichwohl ist die Zuordnung des Eigentums denklogisch der erste Schritt, bevor die daraus folgende Geschäftsbeziehung hinsichtlich der Fremdüblichkeit geprüft werden kann.

Allenfalls der BsGaV könnte man Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass in Folge des in innerstaatliches Recht umgesetzten AOA weitreichendere Rechtsfolgen entstehen.[31] Denn die §§ 5 ff. BsGaV gehen davon aus, dass eine Zuordnung der verschiedenen Wirtschaftsgüter zu einer Betriebsstätte ausgehend von den definierten Grundsätzen des AOA zu erfolgen hat, was für eine weitergehende Rechtsfolge i.S.e. (abweichenden) Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sprechen könnte.[32] Allerdings ist § 1 Abs. 1 BsGaV zu beachten, der anordnet, dass § 1 Abs. 5 AStG (nur) „[f]ür die steuerliche Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte eines Unternehmens" bedeutsam ist.[33]

Letztlich spricht jedoch insbesondere die einseitige Wirkungsweise des 1 Abs. 5 AStG gegen die Annahme, dass die in dieser Vorschrift niedergelegte Umsetzung des AOA in nationales Recht zu einer (abweichenden) Zuordnung von Wirtschaftsgütern führt. § 1 Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 1 AStG sieht im Grundsatz nämlich nur eine Erhöhung von inländischen Einkünften als Rechtsfolge vor, soweit die Vorgaben des AOA dies erfordern. Falls die Vorgaben des FSEA hingegen eine Minderung inländischer Betriebsstätteneinkünfte erfordern, ergibt sich diese nicht aus § 1 Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 1 AStG. Eine solche Minderung folgt allenfalls aus den Art. 7 i.V.m. Art. 23 OECD-MA 2010 entsprechenden DBA, die als unmittelbar anwendbare Vorschrift im Rahmen der Gewinnabgrenzung eine Freistellung von Einkünften gebieten, soweit diese nach innerstaatlichem Recht höher als nach dem Abkommensrecht sind.[34] Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass für den Fall, dass kein DBA besteht, auch keine Minderung inländischer Einkünfte möglich ist, selbst wenn dies nach den Grundsätzen des AOA geboten wäre. Der in das innerstaatliche Recht umgesetzte AOA sollte damit keine vom Veranlassungsprinzip abweichende Zuordnung von Wirtschaftsgütern zulassen.

Es verwundert, dass nach § 1 Abs. 5 AStG nur eine Korrektur von Einkünften, nicht aber eine damit einhergehende und eigentlich gebotene Zuordnung der zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter angeordnet wird. Denn für solche Fälle, in denen das deutsche Besteuerungsrecht nach dem AOA ausgeweitet wird, werden dessen Besteuerungsgrundsätze vom deutschen Gesetzgeber gem. § 1 Abs. 5 S. 8 AStG soweit wie möglich zur Anwendung gebracht. Nach dieser Vorschrift schützen solche DBA, welche den AOA noch nicht vorsehen[35] und daher einer Erhöhung der Einkünfte gem. § 1 Abs. 5 S. 1 AStG widersprechen,[36] nur dann vor einer Besteuerung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere DBA-Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend den Bestimmungen des DBA ausübt.[37] Wenn ein Staat so vehement für eine Anwendung der AOA-Grundsätze gegenüber allen ausländischen Staaten eintritt bzw. von deren Anwendung ausgeht, wäre es vor dem Hintergrund des Folgerichtigkeitsgebots eigentlich erforderlich, diese Grundsätze ebenso umfassend bei der Zuordnung der den Einkünften zugrundeliegenden Wirtschaftsgütern umzusetzen und damit verbunden auch einen korrespondierenden Verzicht auf Besteuerungssubstrat hinzunehmen.

Von daher erscheint der § 1 Abs. 5 AStG in systematischer Hinsicht als eine profiskalisch ausgerichtete Vorschrift, welche die Erhöhung inländischer Einkünfte einerseits anordnet, andererseits einen Besteuerungsverzicht nur dann vorschreibt, wenn

28 Hierzu etwa *Wassermeyer*, IStR 2012, 277.

29 Hierzu unter III.4.

30 Nähme man nämlich an, der § 1 Abs. 5 AStG führte nicht zu einer abweichenden Zuordnung von Wirtschaftsgütern, könnten etwaige ausländische Steuern, die ein Nicht-DBA-Staat nach FSEA-Grundsätzen auf ausländische Betriebsstätteneinkünfte erhebt, nämlich mangels ausreichend hoher ausländischer Betriebsstätteneinkünfte gem. § 34d EStG nicht angerechnet werden.

31 So offenbar BMF, Schr. v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182 Rz. 77 f.

32 In diesem Sinn *Oestreicher* in Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 669 f.

33 Ebenso im Übrigen die Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, die vorsehen, dass *„eine Betriebsstätte für die Gewinnaufteilung im Verhältnis zu dem Unternehmen, zu dem sie gehört, weitgehend einem diesem nahe stehenden Unternehmen gleich gestellt [wird]. Zu diesem Zweck ist es erforderlich zu entscheiden, welche Funktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken des Unternehmens der Betriebsstätte zuzuordnen sind und welcher Anteil des Eigenkapitals des Unternehmens (Dotationskapital) der Betriebsstätte zuzuordnen ist […]."* (Anm. d. Verf.: Hervorhebungen nur hier). Vgl. VWG-BsGa, BStBl. I 2017, 182 Rz. 2.

34 In diesem Sinn auch *Schnitger*, IStR 2012, 633 (634); *Leonhardt/Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 1 AStG Rz. 2813; *Kahle/Kindich* in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, § 1 AStG Rz. 109a; *Girlich/Müller*, ISR 2015, 169 (170).

35 Also insbesondere solche, welche noch nicht dem OECD-MA 2010 folgen bzw. nach dem OECD-MK 2008 abgeschlossen wurden.

36 Hiervon sollte ausgegangen werden, wenn Einkünfte nach dem DBA im Inland in Folge der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellungsmethode nicht besteuert werden dürfen. Schwieriger gestaltet sich die Beurteilung, ob ein DBA auch dann den § 1 Abs. 5 S. 1–7 AStG widerspricht, wenn das DBA lediglich bestimmte Einkünfte als ausländisch definiert, die Vermeidung der Doppelbesteuerung jedoch im Wege der Anrechnungsmethode erfolgt. Vgl. *Pohl* in Blümich, § 1 AStG Rz. 207; *Leonhardt/Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 1 AStG Rz. 2901.

37 Eine Regelungstechnik, die im Übrigen Ähnlichkeit mit dem § 50d Abs. 8 EStG aufweist.

dies nach den DBA und der Inanspruchnahme des Besteuerungsrechts durch einen ausländischen Staat unumgänglich ist.

3. AOA als Vorschrift zur Einkünfteermittlung oder Gewinnabgrenzung?

Bei der Umsetzung des AOA in innerstaatliches Recht hätte eigentlich die Frage beantwortet werden müssen, welche weitergehende Qualität die unter dem FSEA anzunehmenden schuldrechtlichen Geschäftsbeziehungen („Dealings") haben. Weder die Verortung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG noch der Wortlaut der Vorschrift selbst geben Aufschluss darüber, inwieweit der in nationales Recht umgesetzte AOA zu einer abweichenden Qualifikation der einer anzunehmenden schuldrechtlichen Geschäftsbeziehungen zugrundeliegenden Einkünfte führt.[38]

Die OECD gibt ebenso keine Vorgaben in dieser Hinsicht, da der AOA im Abkommensrecht nur eine Vorschrift zur Abgrenzung von Gewinnen darstellt; d.h. die Annahme von „Dealings" ändert nichts an der abkommensrechtlichen Qualifikation der Einkünfte.[39] Dies folgt aus der von der OECD vertretenen Auffassung zur Qualität von als Lizenzzahlungen zu fingierenden „Dealings". Hier stellt die OECD nämlich fest, dass solche fiktiven Lizenzzahlungen nur ein Mittel sind, die richtige Gewinnabgrenzung i.R.d. Art. 7 OECD-MA zu vollziehen. Aus der Fiktion lassen sich hingegen nach Ansicht der OECD keine Schlussfolgerungen ziehen, dass durch den Betriebsstättenstaat abkommensrechtlich Quellensteuern auf „Dealings" erhoben werden dürfen.[40]

Bedeutung erlangt die Frage nach der Umqualifikation von Einkünften in Folge von „Dealings" im innerstaatlichen Recht für den Fall, dass Einkünfte eines Unternehmens im Außenverhältnis vorliegen, die einer steuerlichen außerbilanziellen Korrektur (z.B. in Form von Steuerbefreiungen oder Abzugsverboten) unterliegen:

Beispiel

Die A-Ltd. verwaltet als ausländische Holdinggesellschaft Beteiligungen und unterhält eine inländische Betriebsstätte. Aus ihren Beteiligungen bezieht sie ausschließlich Dividenden i.H.v. 1000, die gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei zu stellen sind (wobei die Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG i.H.v. 5 % zu beachten ist). Die Beteiligungen sollen sowohl nach dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang als auch nach AOA-Grundsätzen dem Stammhaus der A-Ltd. im ausländischen Staat zugerechnet werden. Daneben erbringt die im Inland belegene Betriebsstätte jedoch auch Dienstleistungen an das Stammhaus, welche zu anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen (Dealings) führen und i.H.v. 50 vergütet werden.

Abkommensrechtlich folgt aus dem AOA in Folge des „Dealings" lediglich, dass eine Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu vollziehen ist. Insbesondere führt die Annahme des Bestehens eines Dealings aber nicht dazu, dass die Betriebsstätteneinkünfte i.H.v. 50 nicht mehr von der Steuerbefreiung gem. § 8b KStG profitieren; die Ermittlung der Einkünfte ist nämlich keine Frage des Abkommensrechts.

Da der AOA im innerstaatlichen Recht jedoch nicht Teil der Vorschriften der Gewinnermittlung ist, sondern in § 1 Abs. 5 AStG eingefügt wurde, verbleiben Unsicherheiten, inwieweit im Beispiel weitreichendere Konsequenzen wie die Umqualifikation der Einkünfte angenommen werden können. Gleichwohl spricht die in § 1 Abs. 5 S. 1 AStG angeordnete Rechtsfolge dafür, dass für die aus der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung im Inland entstehenden Einkünfte die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG anwendbar bleibt. Die Vorschrift ordnet nämlich (nur) die Erhöhung der inländischen Einkünfte an. Eine weitreichendere Umqualifikation der Einkünfte ist in § 1 Abs. 1 AStG hingegen nicht vorgesehen.

Etwas Anderes würde nur dann gelten, wenn man die in § 1 Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 1 AStG enthaltene Rechtsfolge so versteht, dass auf Rechtsfolgenseite aufgrund der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen „neue" Einkünfte entstehen. D. h. in diesem Fall würde die in § 1 Abs. 5 S. 2 AStG enthaltene Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte dazu führen, dass eine eigenständige Leistungsbeziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorläge, welche die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG ausschließen würde.

Zwar bestehen verfassungsrechtlich per se keine allgemeinen Grenzen für den Gesetzgeber, gesetzliche Fiktionen einzuführen. Allerdings hätte es für eine umfassendere Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion, die auch zu einer Umqualifikation der Einkünfte führt, wohl einer klaren gesetzlichen Anordnung bedurft. Denn die steuerrechtliche Trennung der Betriebsstätte vom Stammhaus aufgrund des AOA beruht nicht auf der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Niederlassungsformen und kann daher nur aus der steuergesetzlichen Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion folgen. Zur Erreichung von Rechtssicherheit bedarf es dringend einer Konkretisierung der Rechtsfolgen des in innerstaatliches Recht umgesetzten AOA und der Klarstellung des Umfangs der in § 1 Abs. 5 S. 2 AStG niedergelegten Selbständigkeitsfiktion des FSEA.

4. AOA als Vorschrift zur Entstrickungsbesteuerung

Nach wohl herrschender Ansicht in Literatur,[41] Verwaltungsauffassung[42] aber wohl auch Rechtsprechung[43] sollen die nach dem AOA anzunehmenden „Dealings" ebenso die Basis für eine Entstrickungsbesteuerung im Fall der dauerhaften Überführung eines Wirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte bieten.

Zumindest abkommensrechtlich scheint es aber alles andere als klar zu sein, dass der AOA tatsächlich die Grundlage für eine Entstrickungsbesteuerung ist. Die mit einer Entstrickungsbesteuerung verbundene Besteuerung der stillen Reserven stellt nämlich „nur" die vorgezogene Besteuerung zukünftiger Ein-

38 Offenlassend auch *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 (280).

39 Ausdrücklich OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010 Rz. 173: "However, the authorised OECD approach is based on the premise that the internal dealings are postulated *solely* for the purposes of attributing the appropriate amount of profit to the PE."

40 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I, Rn. 203.

41 Vgl. *Kaeser* in FS Endres, 2016, S. 179, 183. A.A. jedoch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 54; *Herbort*, FR 2013, 781 (785).

42 Vgl. BMF, Schr. v. 22.12.2016, BStBl. I, 2017, 182 Rz. 46, 77, 169.

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

künfte dar.[44] Zu der Frage, inwieweit die Besteuerung zukünftiger Einkünfte in Folge des AOA zu einem früheren Zeitpunkt erfolgen kann, finden sich in den OECD-Materialien aber keine eindeutigen Aussagen. So stellt die OECD stattdessen nur fest:

„Under the authorised OECD approach, internal dealings should have the same effect on the attribution of profits between the PE and other parts of the enterprise as would be the case for a comparable provision of services or goods (either by sale, licence or lease) between independent enterprises." [Anm. d. Verf.: Hervorhebungen nur hier][45]

Diese Ausführungen könnten einerseits so verstanden werden, als würde akzeptiert, dass ein Dealing zu einer vorgezogenen Realisierung stiller Reserven wie bei einem Verkauf („sale") führt. Andererseits finden sich an gleicher Stelle Ausführungen der OECD, welche in eine andere Richtung deuten:

„However, the authorised OECD approach is based on the premise that the internal dealings are postulated solely for the purposes of attributing the appropriate amount of profit to the PE." [Anm. d. Verf.: Hervorhebungen nur hier][46]

Diese Erläuterungen machen deutlich, dass „Dealings" lediglich ein Instrument zur sachgerechten Gewinnaufteilung sind. Mittels eines „Dealing" wird also festlegt, ob ein Staat besteuern darf (Besteuerung der Höhe nach); keine Aussage wird hingegen dazu getroffen, wann ein Staat besteuern darf (Zeitpunkt der Steuererhebung). Denn abkommensrechtlich ist lediglich die Verteilung der Besteuerungsrechte bedeutsam. Die Festlegung des Zeitpunkts der Besteuerung ist hingegen eine Frage des nationalen Steuerrechts.

Damit kann Basis für eine Entstrickungsbesteuerung nur in § 1 Abs. 5 AStG liegen. Folgt man der Ansicht, dass diese Vorschrift zu einer abweichenden Zuordnung von Wirtschaftsgütern führt, kann der innerstaatlich umgesetzte AOA zu einer Entstrickungsbesteuerung führen.[47] Andernfalls ist die Anwendung der Entstrickungsbesteuerung in Folge des AOA zweifelhaft.[48] In Folge des weitreichenden Eingriffs des Staats durch eine Entstrickungsbesteuerung in das Eigentum der Steuerpflichtigen bedarf es hier einer klaren Regelung in § 1 Abs. 5 AStG, um die skizzierten Auslegungsfragen zu vermeiden.[49] Zwar ist die Einführung einer solchen Entstrickungsbesteuerung nach der Rechtsprechung des BFH[50] eigentlich nicht notwendig, da zumindest im Bereich der Besteuerung von Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 OECD-MA auch im Fall der physischen Verlagerung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten kein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts droht.[51] Will der Gesetzgeber gleichwohl an einer vorgezogenen Enstrickungsbesteuerung wie in § 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG festhalten, muss dies in § 1 Abs. 5 AStG klar geregelt werden.

IV. Anwendung des AOA auf Personengesellschaften

Auch wenn Personengesellschaften in vielen Staaten nicht selbst der Besteuerung unterliegen, sondern Einkünfte deren Gesellschaftern zugerechnet werden, sind die Grundsätze des AOA bei der abkommensrechtlichen Abgrenzung der Gewinne von Gesellschafter und Personengesellschaft nicht anzuwenden. Dies überrascht insofern, als dass die Personengesellschaft dem Gesellschafter für abkommensrechtliche Zwecke eine Betriebsstätte vermittelt.[52]

Eine Erläuterung für diese Einschränkung des Anwendungsbereichs des AOA für abkommensrechtliche Zwecke fehlt in den OECD-Materialien. Erklären lässt sie sich aber wohl damit, dass zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft rechtliche Vertragsbeziehungen bestehen können, die auch – vorbehaltlich etwaiger unilateraler Sonderbestimmungen wie § 50d Abs. 10 EStG – bei der Anwendung der Verteilungsartikel zu berücksichtigen sind.[53] D.h. insoweit scheint zunächst keine Notwendigkeit für eine Anwendung der Selbständigkeitsfiktion des FSEA im Abkommensrecht zu bestehen.

Gleichwohl ergeben sich aus dieser Einschränkung Verwerfungen. Denn für die Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft ist nur Art. 9 OECD-MA anwendbar, der grundsätzlich nicht den sog. „significant people approach" als Prinzip vorsieht; insoweit ist auch nach Ansicht der OECD die Gewinnzuordnung nach Art. 7 OECD-MA von der Korrektur von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen nach Art. 9 OECD-MA zu unterscheiden.[54]

Allerdings führen die in Aktionspunkten 8–10 des BEPS-Projekts vorgesehenen Prinzipien zur Bestimmung der Verrechnungspreise für „intangibles", die nicht von der rechtlichen Eigentumsstellung ausgehen, sondern von den ausgeübten Funktionen sowie der Kontrolle von Risiken über Wirtschaftsgüter, wieder zu einer Angleichung beider Verteilungsprinzipien.[55] Denn die hiermit aufgestellten Kriterien zur Bestimmung der Verrechnungspreise hängen wiederum regelmäßig von der Verortung der handelnden Personen ab, welche die Funktionen und Kontrollen ausgehend von ihrer fachlichen Eignung ausführen.[56]

Innerstaatlich folgt der deutsche Gesetzgeber dem von der OECD vorgegebenen Ansatz, Personengesellschaften vom AOA auszunehmen. Denn durch § 1 Abs. 5 S. 7 AStG werden sowohl die (vermögensverwaltenden) Personengesellschaften als auch die gewerblichen Mitunternehmerschaften ausdrücklich auch vom Anwendungsbereich des innerstaatlich umgesetzten AOA ausgeschlossen.[57] Stattdessen wurde im Zuge der

44 Vgl. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 22 ff.; *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 (24); BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 Rz. 48 f.

45 Vgl. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Part I Rz. 173.

46 Ebenda.

47 Zur Frage der Reichweite des § 1 Abs. 5 AStG vgl. auch bereits unter 2.b).

48 Unterstellt, es käme nach allgemeinen Prinzipien nicht zu einer Verlagerung eines Wirtschaftsguts und damit der Einschränkung des Besteuerungsrechts aus dem Gewinn einer Veräußerung dieses Wirtschaftsguts.

49 Kritisch vor dem Hintergrund des Verfassungsrechts jedoch *Schaumburg*, IStR 2013, 197 (200); *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (41); *Kaeser* in FS Endres, 2016, S. 179 (184).

50 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 unter 3.b)bb); v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432.

51 Vgl. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 49 ff.

52 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2015 Rz. 2.33; BMF, Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Rz. 2.2.3.

53 BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788; BFH v. 8.11.2010 – I R 106/09, BStBl. II 2014, 759.

54 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,2010 Rz.9.11.

55 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015, Actions 8–10: 2015 Final Reports.

56 Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017 Rz. 1.86, auch Rz. 6.34; *Menninger* in FS Endres, 2016, S. 245 ff. sowie *Greinert/Metzner*, Ubg 2014, 307, 308, 311 f.

57 Vgl. unter VII.

Umsetzung des AOA in innerstaatliches Recht der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 AStG erweitert, so dass beide anknüpfend an die vorherige Verwaltungspraxis[58] als Steuerpflichtige i.S.d. § 1 AStG definiert werden.

Weiterhin sieht § 1 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 AStG vor, dass Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften selbst nahestehende Personen sein können, soweit diese die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllen.[59] Die Korrektur der Geschäftsbeziehungen richtet sich in diesen Fällen also nach dem § 1 Abs. 1 AStG.

Inwieweit die Entscheidung, Mitunternehmerschaften vom Anwendungsbereich des AOA auszuklammern, für den deutschen Rechtskreis konsequent ist, darf bezweifelt werden. Denn der Gesetzgeber ordnet bekanntlich für Sondervergütungen aus gewerbesteuerlichen Gründen in § 15 Abs. 1 S. 2 EStG an, dass diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Zudem wird für grenzüberschreitende Sachverhaltskonstellationen mittels § 50d Abs. 10 EStG im Wege eines Treaty Overrides unilateral dafür Sorge getragen, dass Sonderbetriebseinnahmen eines beschränkt Steuerpflichtigen auch abkommensrechtlich besteuert werden können.[60] Da folglich die rechtliche Trennung von Mitunternehmer für steuerliche Zwecke wieder aufgehoben wird und für vermögensverwaltende Personengesellschaften diese in Folge der Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften gem. § 39 AO ebenso nicht besteht, mutet es anachronistisch an, die neu entwickelten Grundsätze des AOA nicht anzuwenden.

Jüngere Entwicklungen in der Rechtsprechung, wonach die Zuordnung von Einkünften zu der Betriebsstätte eines Mitunternehmers möglich erscheint, könnten die Bereichsausnahme von Mitunternehmerschaften allerdings stützen, falls der BFH die in seinem Urteil vom 29.11.2017[61] angedeutete Linie fortentwickelt. Denn eine konsequente Anwendung dieses Prinzips würde § 50d Abs. 10 EStG letztlich die Grundlage entziehen und abkommensrechtlich der getrennten Betrachtung von Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft in Bezug auf Sondervergütungen wieder Geltung verschaffen.

V. Zusammenfassung

Die Umsetzung des AOA in das innerstaatliche deutsche Steuerrecht war geboten und ist grundsätzlich richtig. Bei dieser legte der deutsche Gesetzgeber jedoch nicht die eigentlich gebotene Sorgfalt an den Tag. Denn die systematische Stellung und rudimentäre Ausgestaltung des § 1 Abs. 5 AStG lässt eine Reihe von bei der innerstaatlichen Umsetzung entstehenden Fragen offen. Zum Erhalt ausreichender Rechtssicherheit bedarf es hier dringend gesetzgeberischen Handelns und einer Klarstellung über die Reichweite der aus dem AOA bzw. FSEA folgenden Selbständigkeitsfiktion im innerstaatlichen Recht.

58 Vgl. BMF, Schr. v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004 Rz. 1.4.3. So auch BR-Drs. 302/12, 101.

59 Vgl. *Pohl* in Blümich, § 1 AStG Rz. 204. Für eine Erfassung von Personengesellschaften als nahestehende Personen zudem bereits BMF, Schr. v. 23.2.1983, BStBl. I, 218 Rz. 1.3.2.2.

60 Zu der Vorschrift vgl. *Gosch* in Kirchhof, § 50d EStG Rz. 44a ff.; *Cloer/Hagemann* in Bordewin/Brandt, § 50d EStG Rz. 358 ff.; *Wagner* in Blümich, § 50d EStG Rz. 129, 129a.

61 Vgl. BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15 Rz. 27, IStR 2018, 355.

Aus der internationalen Diskussion

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

Ari Glogower: Taxing Inequality (New York University Law Review, Vol. 93, No. 6, 2018, S. 1421).

Ari Glogower, Assistant Professor of Law an der *Ohio State University, Moritz College of Law*, konzentriert sich in dieser Forschungsarbeit auf die Rolle von Vermögen und Ungleichgewicht im Steuersystem der Vereinigten Staaten.

Er startet den Artikel mit der Feststellung, dass der *Tax Cuts & Jobs Act* die reichsten Steuerpflichtigen, sowohl natürliche Personen als auch Unternehmen, begünstigt und dem Staat wichtige Einnahmen vorenthält. Die Folge daraus ist ein wirtschaftliches Ungleichgewicht, was wiederum das demokratische Regieren erschwert und die Wirtschaft schwächt. Ziel des Artikels ist es aufzuzeigen, dass diesem Ungleichgewicht mit einer Erfassung von Vermögen in der Steuerbemessungsgrundlage einer progressiven Steuer begegnet werden könne, wobei *Glogower* nicht verkennt, dass eine Besteuerung von Vermögen in der Öffentlichkeit vermehrt kritisch gesehen wird. Anhand von kleinen Beispielen, die sich durch den gesamten Artikel ziehen, erläutert er zuerst die Probleme und Schranken der bisherigen Modelle einer separaten Vermögensteuer, um anschließend eine neue Besteuerungsgrundlage vorzustellen, die sowohl das Einkommen, als auch das Vermögen umfasst. Im Mittelpunkt des Vorschlags steht die Besteuerung des wirtschaftlichen Wohlstandes eines jeden Steuerpflichtigen und die Besteuerung nach der *„economic spending power"* (nachfolgend ESP).

Im ersten Teil des Artikels wird erörtert, warum Vermögen besteuert werden sollte. *Glogower* beginnt bei den Grundbegriffen von Einkommen und Vermögen. Dabei stellt er fest, dass es keine allgemein gültigen Definitionen hierfür gäbe, aber das gemeinsame der beiden Faktoren die vermittelte Wirtschaftskraft sei, auch wenn diese sich grundlegend unterscheidet. Er zeigt auf, dass der größte Einwand gegen eine Besteuerung von Vermögen die unangemessene Belastung von Sparern sei, da grundsätzlich jeder mit dem bereits versteuertem Einkommen tun und lassen kann, was er will. Daraufhin wird die Literatur zu den verschiedenen Rechtfertigungen für eine Vermögensbesteuerung erläutert. Unter anderem werden alleine die Fähigkeit zu bezahlen, negative Effekte für das Wohl der Anderen und die Gleichheit der Möglichkeiten ex ante (für jede Generation) angeführt.

Sodann stellt *Glogower* die *„relative economic power theory"* (nachfolgend REPT) vor, welche die Folgen von wirtschaftlichem Ungleichgewicht durch das Ausnutzen der Marktmacht der Vermögenden in schädlichen sozialen Hierarchien und Verzerrungen von politischen Entscheidungen sehe. Die Theorie erkläre weiter, wie dieses Ungleichgewicht zu messen sei und welche Möglichkeiten der Reduzierung der Probleme bestünden. So solle das Ungleichgewicht anhand der ESP qualifiziert werden und die Besteuerung genau an diesem Punkt ansetzen. Das heißt, dass die jeweiligen Steuerperioden einzeln betrachtet werden müssen und bestimmt werden müsse, welches Vermögen, unabhängig von dessen Herkunft, zur freien Verfügung des Steuerpflichtigen stehe. Ein Pensionär, der ein gewisses Vermögen angespart hat, kann das Vermögen nicht frei ausgeben, weil er damit seinen Lebensabend finanzieren muss. Dagegen hat ein Investor, der viel Vermögen und daneben noch Einkommen hat, eine höhere Flexibilität bei den Ausgaben und daher eine höhere ESP. *Glogower* vergleicht die REPT mit den früheren Rechtfertigungen und konstatiert, dass die REPT einen größeren Maßstab setze, um wirtschaftliches Ungleichgewicht zu bestimmen, aber in Teilen sich die anderen Ansätze wiederfänden.

Teil zwei des Artikels beschäftigt sich mit der Besteuerung von Einkommen und Vermögen und dem Verhältnis zwischen den beiden Anknüpfungspunkten. Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen und Vermögen seien verschiedene Faktoren für die Fähigkeit eines Steuerpflichtigen Steuern zu zahlen. Das Ziel sei eine gemeinsame Besteuerung von Einkommen (aus Arbeit und Kapital) und Vermögen, da separate Bemessungsgrundlagen in einem progressiven Steuersystem grundsätzlich zu einem niedrigerem Gesamtsteuersatz als eine kombinierte Bemessungsgrundlage führen, wenn man hinsichtlich der jeweiligen Bemessungsgrundlage von identischen progressiven Steuersätzen ausgehe. Nur durch den kombinierten Ansatz wäre daher die ESP steuerrechtlich richtig erfasst, weil irrelevant sei, aus welchen Quellen die ESP stammt. Weiter kritisiert er eine separate Besteuerung von Einkommen und Vermögen, da damit verbunden sei, dass der jeweilige andere Part außer Acht gelassen werde. Dies führe dazu, dass z.B. zwei verschiedene Personen bei gleichem Einkommen gleich besteuert werden, obwohl der Erste Vermögen besitzt und der Zweite Schulden trägt, weshalb verschieden hohe ESP vorlägen. Das gleiche Problem bestehe bei einer reinen Vermögensteuer, wenn zwei Personen dasselbe Vermögen haben, aber unterschiedliche Einkommen. Weiterhin sei bei der Besteuerung von Vermögen zu beachten, dass sich die ESP je nachdem ändert, über wie viele Jahre eine Person das Vermögen verteilen muss (vgl. den obigen Fall des Pensionärs). *Glogower* erläutert, dass die Besteuerung von Kapitaleinkünften auch nicht eine Besteuerung von Vermögen ersetzt, da die Einkünfte von der Anlageentscheidung des Steuerpflichtigen abhängen und nicht zwangsläufig das Vermögen widerspiegeln. Einkommen und Vermögen können aber nicht einfach addiert und dann einheitlich besteuert werden, da beide Faktoren wirtschaftlichen Wohlstand auf verschiedene Arten bestimmen. X $ an Einkommen bewirke einen größeren wirtschaftlichen Wohlstand als X $ Vermögen.

Im dritten und letzten Teil stellt der Autor seinen Vorschlag einer neuen Bemessungsgrundlage für eine progressive Besteuerung auf Grundlage vom Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen und Vermögen vor, um den wirtschaftlichen Wohlstand bzw. die ESP zum Ausdruck zu bringen. Die verschiedenen Faktoren müssen auf eine einheitliche Bewertungsgrundlage gestellt werden, um in eine gemeinsame Bemessungsgrundlage einfließen zu können. Eine hypothetisch zu bildende

Vermögensrente („*wealth annuity*"), die aus einer Kombination von den Kapitaleinkünften und dem bestehenden Vermögen hergeleitet werde, sei mit dem Arbeitseinkommen zu addieren. *Glogower* erklärt, dass die Vermögensrente das Spiegelbild zum Arbeitseinkommen sei, welches sich als Jahresrente aus dem Humankapital darstelle. Er macht geltend, dass zwischen Vermögen, welches im laufenden Jahr verfügbar ist, und Vermögen, welches für kommende Jahre gespart werden muss, zu unterscheiden sei. Damit sei die Vermögensrente jährlich zu ermitteln, indem man überprüfe, wie viele Jahre das bestehende Vermögen noch überdauern solle und welcher Betrag dann schlussendlich im jeweiligen Jahr frei verfügbar sei. Hierbei kann wieder an den Fall des Pensionärs gedacht werden, da das gesparte Vermögen noch bis zum Tod ausreichen soll. Zu dem gefundenen Ergebnis wären die Kapitaleinkünfte des laufenden Jahres hinzuzurechnen.

In der praktischen Durchführbarkeit steht die Bewertung der Vermögensgegenstände als große Aufgabe im Raum, wobei *Glogower* meint, dass diese Aufgabe bei einer kombinierten Bemessungsgrundlage auch nicht einfacher oder schwerer sei als bei separaten Modellen. Daneben ist die ungewisse Feststellung der Lebenserwartung eine Frage, die zu lösen ist, um zu ermitteln, über wie viele Jahre das bestehende Vermögen verbraucht werden wird. Hierbei tendiert er zu einem großzügigeren Rahmen, um Folgeprobleme durch zu hohe steuerliche Belastungen zu verhindern, die entstünden, wenn die erwartete Lebensdauer übertroffen wird. Dieser Vorschlag stellt nach *Glogower* ein ganzheitliches Steuerkonzept dar, welches u.a. eine Erbschaftsteuer nicht mehr notwendig machen würde, da das Vermögen bereits über die gesamte Lebenszeit verteilt in kleinen Teilen versteuert wird.

Der Autor gelangt zu dem Schluss, dass das derzeitige Steuersystem in den USA und vor allem die Steuerreform wirtschaftliches Ungleichgewicht verstärke und wir überlegen sollten, wie eine faire und effiziente Besteuerung aussähe. Sein Vorschlag würde die Probleme des wirtschaftlichen Ungleichgewichts angehen, zu einer neuen Quelle für staatliche Einnahmen führen, aber dennoch Sparer nicht übermäßig belasten. Unabhängig davon, ob die Argumentation von *Glogower* den Leser nun überzeugt oder auch nicht, ist die Lektüre lohnend, um einen anderen Blick auf die vielfach kritisierte Besteuerung von Vermögen zu erhalten.

Dominik von Armansperg

Marilyne Sadowsky: Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (Revue de Droit Fiscal nº 45, 2018, S. 7).

Marilyne Sadowsky, Professorin für Steuerrecht an der Universität Paris 1 Panthéon-Sorbonne und Co-Direktorin des Master-Programmes für Steuerrecht, widmet sich in ihrem Artikel den Feinheiten eines spezifischen Prinzips der französischen Rechtsordnung, das bei der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Einsatz kommt: dem Prinzip der Subsidiarität der Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber dem nationalen Recht. Aus Sicht der Autorin erweist es sich als sehr schwierig, eine kohärente Methodik für die richterliche Anwendung dieser sogenannten „Subsidiarität" zwischen DBA und nationalen Recht zu finden, da die Richter in der Praxis zwei verschiedenen Anwendungslogiken folgen, die zu unterschiedlichen Ausprägungen bei der Umsetzung des Prinzips durch die Rechtsprechung führen. Dies wiederum hat zur Folge, dass sowohl den Steuerbehörden und der öffentlichen Verwaltung als auch dem Steuerzahler Nachteile entstünden. In diesem Sinne weist *Sadowsky* darauf hin, dass die Kohärenz im System der Subsidiarität notwendig sei.

Der erste Teil des Artikels befasst sich mit der Berechtigung der Berufung der Richter auf allgemeine Rechtsprinzipien – was auch für das zur Erörterung stehende Subsidiaritätsprinzip gilt –, d.h. ihre Anrufung durch die Gerichte zu dem Zeitpunkt, zu dem sie, wenn sie keine konkret anwendbare Regel entdecken, für ihr Urteil eine Rechtfertigung benötigen, damit ihre Entscheidung nicht willkürlich wirkt. Darüber hinaus zeichnet die Verfasserin eine Geschichte des vom Gesetz losgelösten Subsidiaritätsbegriffs nach, der in der Antike bei Aristoteles seinen sozialen und politischen Ursprung habe und im Mittelalter von Thomas von Aquin aufgegriffen worden sei. Dieser könne jedoch nicht direkt auf das Steuerrecht folgend angewendet werden. Die Subsidiarität gilt im Falle des französischen Rechts nur in Bezug auf ein Doppelbesteuerungsabkommen. Es handelt sich auch nicht um eine Garantie, da sie für den Steuerzahler durchaus ungünstig sein kann; und sie ist nicht komplementär, indem sie Gesetzeslücken schließt, da sie überhaupt nur dann genutzt werden kann, wenn es passende Bestimmungen im nationalen Recht gibt.

Sadowsky führt aus, dass die Subsidiarität der Doppelbesteuerungsabkommen sehr wenig Gegenstand der Forschung ist, denn es handelt sich fast um eine Anomalie des französischen Rechts ohne jegliche Diskussion der ausländischen Lehre, da Frankreich eines der wenigen Länder ist, die dieses Prinzip anwenden. Sein Grundgedanke sei es, dem Richter die Ausarbeitung einer Methodik für die Anwendung des DBA zu ermöglichen, der bei der Beilegung eines internationalen Rechtsstreits zunächst eine Analyse des französischen nationalen Rechts vornehmen muss, bevor er den internationalen Vertrag prüft.

Daher wird zunächst die korrekte Anwendung des nationalen Rechts überprüft, und erst dann werden alle vertragsrechtlichen Hindernisse für seine Anwendung verifiziert, was zu einer konkreten Auseinandersetzung zwischen zwei verschiedenen Rechtsordnungen führt: der nationalen und der internationalen. Obwohl seit der impliziten Anerkennung dieses Prinzips mehr als 42 Jahre vergangen sind, wurde es erst kürzlich, in der Entscheidung *Société Céline* (*Conseil d'État* nº 362528, 12. März 2014) des Staatsrates („*Conseil d'État*") im Jahr 2014, ausdrücklich eingesetzt. Hauptkritikpunkt der Autorin ist, dass dieses Prinzip die französische Logik der monistischen Theorie untergräbt, nach der internationale Verträge nicht nur automatisch Teil der französischen Rechtsordnung sind, sondern auch Vorrang vor dem nationalen Recht haben (Art. 55 der französischen Verfassung). So interpretieren andere Gerichte – wie der Kassationsgerichtshof („*Cour de Cassation*") – das Völkerrecht und seine Hierarchie ganz anders als im Bereich des internationalen Steuerrechts. Das Subsidiaritätsprinzip werde von Nicht-Steuerexperten als Absurdität und von Steuerfachleuten als ein Prinzip ohne Konsistenz wahrgenommen.

Zum Subsidiaritätsprinzip gehört, dass ein Steuerabkommen an sich nicht ausreicht, um dem inländischen Fiskus das Recht

zu geben, eine Steuer zu erheben, und dass der Richter einer genauen Bewertungstechnik folgen muss. Diese Methodik würde es sogar ermöglichen, dass der berüchtigte *Treaty Override* trotz der übergeordneten Rolle der internationalen Verträge in der Normenhierarchie stattfindet. Weiterhin klärt *Sadowsky* den Anwendungsbereich der DBA, insofern als ihnen im Gegensatz zu manchen anderen internationalen Verträgen der Charakter einer Verwirklichung des öffentlichen Interesses zukommt. Dies bedeutet, dass der Richter das DBA unabhängig von jeder konkreten Berufung der Parteien anwenden muss - was im französischen System eine Ausnahme darstellt.

Konkret ist die Anwendung des Subsidiaritätsprinzips in der Rechtsprechung vor allem durch die *Schneider Electric*-Entscheidung (*Conseil d'État* nº 232276, 28. Juni 2002) von 2002 geprägt worden, die zwar nicht ausdrücklich das Prinzip als solches nennt, aber die Subsidiaritätsmethodik ("zunächst nationales Recht und erst dann das internationale Übereinkommen"). Anhand einer Fülle von Beispielen aus der Rechtsprechung kritisiert *Sadowsky* die Inkohärenz der Richter, welche die schulmäßige Anwendung der Subsidiarität in einigen Fällen vermeiden, um Platz für eine zusammenfassende Anwendung zu schaffen: In Fragen der Territorialität bei der Besteuerung von Unternehmen haben einige Richter das Prinzip abgeschwächt und die internationalen Abkommen in den Vordergrund gestellt, die dann nur in einem Schritt analysiert werden, anstatt in den beiden bis dahin angewandten Schritten – national und international. In der Rechtsprechung zeigten sich damit zwei verschiedene, sich gegenseitig ausschließende Methoden, die die Logik der Subsidiarität für den Rechtsausleger gefährden.

Im letzten Teil ihres Artikels verdeutlicht *Sadowsky* die negativen Folgen der mangelnden Kohärenz bei der Anwendung des Subsidiaritätsprinzips sowohl für die Steuerbehörden als auch für den Steuerzahler. Für die Steuerbehörden sei das größte Risiko das der „weißen Einkünfte" – bei der in keiner der beteiligten Jurisdiktionen eine Steuererhebung erfolgt –, obgleich das französische nationale System über einige Präventivvorschriften mit unklaren Auswirkungen verfüge. Die wörtliche Auslegung dieses Prinzips kann zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen, indem der Richter nach Prüfung des nationalen Rechts, das zu keiner inländischen Steuererhebung führt, nicht mehr darauf achtet, ob es im Ausland eine Steuererhebung gibt oder nicht. Dies hat direkte Auswirkungen auf die Interpretation des Richters, die die von der Rechtsprechung festgelegte wörtliche Interpretationslogik wieder umkehrt und zu einer teleologischen Interpretation führt. Es existiert also durchaus eine zielgerichtete Auslegung, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, während in der Praxis in den meisten Fällen eine schulmäßige Anwendung des Subsidiaritätsprinzips nach wie vor weit verbreitet ist.

Was den dem Steuerzahler entstehenden Nachteil betrifft, so weist die Autorin darauf hin, dass der *Treaty Override* eines der größten direkten Risiken sei, was zu Rechtsunsicherheit für den Steuerzahler führe.

Die unklare Auslegung und Anwendung des Subsidiaritätsprinzips beeinträchtigt auch das Verschlechterungsverbot („*non-aggravation*"), das zwar nicht ausdrücklich als allgemeines Prinzip des internationalen Steuerrechts definiert wird, aber in einigen DBAs ausdrücklich Anwendung findet. Andere erkennen in diesem Prinzip eine logische Folge der Subsidiarität: Da die Besteuerung nicht allein auf dem Abkommen beruhen kann, kann das Abkommen die Situation des Steuerzahlers nicht im Sinne der Erhöhung seiner Steuerlast verschlimmern. Andererseits behindert die Subsidiarität gelegentlich eine aus Sicht des nationalen Rechts günstigere Situation für den Steuerzahler, was *Sadowsky* an mehreren Praxisbeispielen verdeutlicht.

Schließlich weist *Sadowsky* in Bezug auf die Rechtsunsicherheit darauf hin, dass das Subsidiaritätsprinzip letztendlich als ein Prinzip des Individualschutzes anerkannt wird und dass dies in kohärenter Weise erreicht werden würde, indem (I) ein allgemeines Prinzip des Verschlechterungsverbotes – das bereits von mehreren Ländern festgelegt wurde, wie im Artikel veranschaulicht – anerkannt wird; und (II) eine mit diesem Verschlechterungsverbot kohärente Artikulation der Auslegung und Anwendung des bestehenden Subsidiaritätsprinzips vorgenommen würde.

Der Artikel ist allen zu empfehlen, die sich für die Nuancen der internationalen Besteuerung in Frankreich interessieren. Im Ergebnis kommt die Verfasserin zu dem Schluss, dass es offensichtlich je nach Fall eine doppelte Logik bei der Anwendung der Subsidiarität durch den Richter gebe. Lehre und Rechtsprechung sollten anerkennen, in diesen Prinzipien eine Garantie zum Schutz des Bürgers zu sehen, andernfalls die Subsidiarität nur ein „prächtiges Kleid für fragwürdige Ansichten" abgebe.

Gustavo Weiss de Resende

Damit Sie nicht doppelt zahlen.

Schönfeld/Ditz
Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar
Herausgegeben von RA/FAStR Prof. Dr. Jens Schönfeld und StB Dr. Xaver Ditz. Bearbeitet von StBin Christiane Bourseaux, RiinFG Dr. Nadya Bozza, RDin Silke Bruns, MR Ernst Czakert, StB Dr. Xaver Ditz, RA/StB Dr. Ralf Dremel, RA Benedikt Ellenrieder, ORR Karsten Flüchter, RA/FAStR Dr. Nils Häck, StB Dr. Christian Hick, LRD Franz Hruschka, RA/StB Dr. Andreas Körner, LL.M. (Tax), Prof. Dr. Steffen Lampert, StB Dr. Daniel Liebchen, RAin/StBin Dr. Bettina Lieber, RiFG Dr. Carsten Meinert, Prof. Dr. Carsten Pohl, LL.M., WP/StB Thomas Rauert, RA/StB Dr. Carsten Schlotter, RA/FAStR Prof. Dr. Jens Schönfeld, RAin/StBin Daniele Sendler, StB Prof. Dr. Vassil Tcherveniachki. 2., neu bearbeitete Auflage 2019, ca. 2.500 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 250,– €. Erscheint im Juli.
ISBN 978-3-504-23110-1

Warum sollten Sie auf Einkünfte mehrfach Steuern bezahlen, wenn Sie es vermeiden können? Ein exquisites Menü bezahlen Sie ja auch nur einmal. Der *Schönfeld/Ditz* ist der elementare Wegweiser, der Sie wissenschaftlich fundiert durch die Thematik der Doppelbesteuerung leitet und Sie in allen Fragen zu praxisgerechten Lösungen führt.

Die Neuauflage des von einem jungen und kompetenten Team verfassten Kommentars berücksichtigt das umfassende Update 2017 des OECD-Musterabkommens, das Multilaterale Instrument sowie alle weiteren BEPS-bezogenen Änderungen des Abkommensrechts. Aktuell eingearbeitet sind zudem alle Änderungen der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit den wichtigsten Industrienationen in Europa und weltweit.

Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/sddb2**

Das Werk online:
otto-schmidt.de/fwb-modul
juris.de/pmistr

ottoschmidt

Punktlandung garantiert.

Beratermodul Otto Schmidt
› Steuerrecht

Beratermodul
Otto Schmidt
Steuerrecht

Neu

- Alles, was Sie für eine ausgezeichnete Steuerberatung im Tagesgeschäft brauchen, in einem Modul: Top-Inhalte, Top-Autoren und hochklassige Fortbildung
- Kommentare zu allen wichtigen Steuergesetzen, darunter Klassiker wie *Kirchhof* oder *Tipke/Kruse*, online laufend aktualisiert
- 48 mal pro Jahr Updates durch vier hochwertige Informationsdienste
- Im Startjahr zusätzlich zwei Online-Seminare inklusive

59,– € pro Monat für 3 Nutzer zzgl. MwSt.

Jetzt 4 Wochen gratis nutzen!

www.otto-schmidt.de/bmstr

ottoschmidt